



Viivi Saari

ELINTARVIKETEOLLISUUDEN YRITYSVASTUURAPORTOINNIN LAATU

Pro gradu -tutkielma

Laskentatoimi

Toukokuu 2020

Yksikkö Oulun yliopiston kauppakorkeakoulu			
Tekijä Saari Viivi		Työn valvoja Järvinen Janne	
Työn nimi Elintarviketeollisuuden yritys vastuuraportoinnin laatu			
Oppiaine Laskentatoimi	Työn laji Pro gradu	Aika Toukokuu 2020	Sivumäärä 93
Tiivistelmä			
<p>Yritysvastuuraportoinnin laadun on todettu vaihtelevan paljon, ja varsinkin useamman vuoden takaisiin aineistoihin pohjautuvissa tutkimuksissa yritys vastuuraporttien on havaittu olevan laadultaan enimmäkseen heikkoja. Yritysvastuuraportoinnin normit, kuten GRI-standardit, ovat kuitenkin kehittyneet merkittävästi aivan viime vuosina. Tämän tutkielman tavoitteena oli luoda katsaus yritys vastuuraportoinnin laadun nykytilasta tutkimalla kotimaisten elintarviketeollisuusyhtiöiden taloudellisen vastuun, sosiaalisen vastuun ja ympäristövastuun raportoinnin laatua. Lisäksi tutkimuksessa tarkasteltiin raportoinnin laadun yhtenäisyyttä otoksen yhtiöiden välillä. Tutkimuksen aineistona olivat yhdeksän suurimman suomalaisen elintarviketeollisuuskonsernin vuoden 2018 yritys vastuuraportit.</p> <p>Tutkimuksen menetelmänä on informaatiotyyppien ja aihekategorioiden luokitteluun perustuva sisällönanalyysi. Tutkimuksessa raportoinnin laatua tarkasteltiin raportoinnin kokonaisvaltaisuuden näkökulmasta. Raportoinnin kokonaisvaltaisuudella tarkoitetaan kolmen eri informaatiotyyppin – <i>arvojen ja tavoitteiden, toimenpiteiden ja tulosten</i> raportointia tietyistä yritys vastuun aiheesta. Raportoinnin kokonaisvaltaisuuden lisäksi tutkimuksessa tarkasteltiin yritys vastuuraporttien laajuutta ja volyyymia.</p> <p>Tutkimuksen perusteella saatiin muodostettua hyvä kuva toimialan yritys vastuuraportoinnista. Tutkimus havainnollistaa myös raportoinnin kokonaisvaltaisuusasteen käyttökelpoisuutta yritys vastuuraportoinnin laadun arvioinnin työkaluna. Tutkimuksen perusteella elintarviketeollisuuden yritys vastuuraportoinnissa on kyse pääasiassa ympäristövastuun ja sosiaalisen vastuun raportoinnista. Taloudellisen vastuun raportointi on kahta muuta osa-aluetta heikompaa niin raportoinnin kokonaisvaltaisuuden kuin volyymin perusteella. Ympäristövastuun raportointi taas on selvästi kehittynein osa-alue. Vaikka otoksen parhaimpien ja heikoimpien raporttien laadussa olikin suuria eroja, enemmistö raporteista oli verrattain samankaltaisia raportoinnin kokonaisvaltaisuudella ja</p>			

laajuudella tarkasteltuna. Otoksen pörssiyhtiöiden yritys vastuuraportointi on keskimäärin laadultaan parempaa kuin otoksen yksityisomisteisten osakeyhtiöiden.

Asiasanat

yritysvastuu, vastuullisuus, GRI-standardit, kokonaisvaltaisuus,

Muita tietoja

SISÄLLYS

1	JOHDANTO.....	8
2	YRITYSVASTUU.....	12
2.1	Yritysvastuun määritelmä	12
2.2	Yritysvastuun osa-alueet	15
2.2.1	Taloudellinen vastuu.....	16
2.2.2	Sosiaalinen vastuu	18
2.2.3	Ympäristövastuu.....	19
3	YRITYSVASTUURAPORTOINTI.....	22
3.1	Yritysvastuuraportoinnin kehitys	24
3.2	Yritysvastuuraportoinnin viitekehykset	26
3.2.1	GRI-standardit	26
3.2.2	Global Compact.....	29
3.2.3	Muiden kuin taloudellisten tietojen raportointi	30
3.3	Yritysvastuuraportoinnin kritiikki	34
3.4	Yritysvastuuraportoinnin laatu.....	35
3.4.1	Yritysvastuuraportoinnin laadun tutkiminen	36
4	ELINTARVIKETEOLLISUUDEN VASTUULLISUUSNÄKÖKOHDAT	41
4.1	Taloudelliset vaikutukset	42
4.2	Sosiaaliset vaikutukset.....	43
4.3	Ympäristövaikutukset	45
5	TUTKIMUSMENETELMÄ.....	48
5.1	Otoksen valinta	48
5.2	Aineiston kuvaus	53
5.3	Luokitusjärjestelmä.....	54
5.3.1	Informaatiotyypit.....	54

5.3.2	Aihekatégoriat	55
5.4	Koodausprosessi.....	59
5.5	Laadun mittarit.....	61
6	TULOKSET	63
6.1	Elintarviketeollisuuden yritys vastuuraportoinnin laatu.....	63
6.2	Elintarviketeollisuusyhtiöiden raportoinnin laadun yhtenäisyys.....	70
7	JOHTOPÄÄTÖKSET	76

KUVIOT

Kuvio 1. Ruokaketjun vastuullisuus	41
Kuvio 2. Luokitusrunko (mukaillen Bouten ym. 2011).....	54
Kuvio 3. Raportoinnin kokonaisvaltaisuus ja laajuus.....	71
Kuvio 4. Raportoinnin kokonaisvaltaisuus ja suhteellinen volyymi	72

TAULUKOT

Taulukko 1. Otoksen yhtiöt.....	48
Taulukko 2. Aineisto	53
Taulukko 3. Raporttien aihekategoriat	55
Taulukko 4. Informaatiotyyppien jakaumat yritys vastuun osa-alueilla	64
Taulukko 5. Informaatiotyyppien yhdistelmien raportointi.....	64
Taulukko 6. Taloudellisen vastuun aiheiden raportoinnin laatu	65
Taulukko 7. Ympäristövastuun aiheiden raportoinnin laatu	67
Taulukko 8. Sosiaalisen vastuun aiheiden raportoinnin laatu	68
Taulukko 9. Yhtiöiden raportoinnin laatu	70
Taulukko 10. Tilastolliset tunnusluvut eri yhtiömuotojen raportoinnin laadusta	74

1 JOHDANTO

Elintarviketeollisuus on keskeinen osa yhteiskuntaa. Ruoantuotannon moninaiset yhteiskunnalliset vaikutukset näkyvät esimerkiksi taloudessa, työllisyydessä, ihmisten terveydessä ja ympäristössä. Ilmastonmuutoksen ja virheravitsemuksen kaltaiset globaalit ongelmat liittyvät myös suomalaiseen ruokaketjuun. Yrityksille tärkeät sidosryhmät, kuten sijoittajat, asiakkaat, kuluttajat ja media odottavat siksi enenevässä määrin yrityksiltä avoimuutta ja vaikutusten hallintaa (Luhmann & Theuvsen, 2016; Maloni & Brown, 2006; Stewart, 2015). Yhtenä työkaluna taloudellisiin, sosiaalisiin ja ympäristövaikutuksiin liittyvien riskien hallinnassa yritykset käyttävät yritys vastuuraportointia. Maailmanlaajuisesti jo kolme neljäsosaa suurista elintarvikeyhtiöistä raportoi yritys vastuusta (KPMG, 2017, s. 9).

Yritys vastuuraportointi on varsinkin suuremmissa suomalaisyrityksissä jo vakiintunut käytäntö. Se on kehittynyt 2000-luvulla viime vuosisadan lopussa yleistyneestä ympäristöraportoinnista yrityksen taloudellisten, sosiaalisten ja ympäristövaikutusten raportoinnin käsittäväksi kokonaisuudeksi. Viimeisten kahdenkymmenen vuoden aikana yritys vastuuraportointi on kasvanut voimakkaasti sekä Suomessa että maailmalla niin raportoitavien yhtiöiden määrässä kuin raportoinnin volyymissä mitattuna (KPMG, 2017; Romolini, Fissi & Gori, 2014). Yhä useammat yritykset tuottavat siis entistä kattavampia selvityksiä vaikutuksistaan talouteen, ympäristöön ja ihmisiin. Yritys vastuuraportointiin vaikuttavissa normeissa on myös tapahtunut merkittävää kehitystä aivan viime vuosina. Euroopan Unionin alueella suuret pörssiyhtiöt, vakuutusyhtiöt ja luottolaitokset ovat olleet velvoitettuja raportoimaan muita kuin taloudellisia tietoja vuoden 2017 alusta lähtien (Niskala, Tarna-Mani, Puroila & Pajunen, 2019, s. 118) ja maailmanlaajuisesti eniten käytetyn raportointiohjeiston uusin versio julkaistiin vuonna 2016 (GRI, 2016). Raportoinnin vakiintuminen suomalaiseen yrityskulttuuriin näkyy myös yritys vastuun ammattilaistumisessa ja yritys vastuun johtamisen yleistymisessä (Olkkonen & Quarshie, s. 97–100).

Yritys vastuuraporttien käyttäjille raporteissa keskeisintä on niiden sisältämä informaatio (Helfaya, Whittington & Alawattage, 2019). Yritys vastuuraportin tulisi vastata esimerkiksi kysymyksiin siitä, mitä yritys haluaa tietyn yritys vastuun aiheen

suhteen saavuttaa, mitä toimenpiteitä tavoitteiden saavuttamiseksi on tehty ja mitä tuloksia on jo saavutettu (Bouten ym., 2011). Yritysvastuuraporttien laadussa on kuitenkin havaittu paljon vaihtelua, jolloin raportit eivät aina anna täyttä informaatiota raporttien käyttäjiä kiinnostavista aiheista (Hbek & Wolniak, 2016 Maj, 2016). Varsinkin useampien vuosien takaisiin aineistoihin pohjautuvissa tutkimuksissa raporttien laadun on todettu olevan enimmäkseen heikkoa (Bouten, Everaert, Van Liedekerke, De Moor, & Christiaens, 2011; Skouloudis & Evangelinos, 2009). Raportointinormien kehittämisen yhtenä tavoitteena on siksi ollut raportointikäytäntöjen yhdenmukaistaminen ja tietojen vertailtavuuden parantaminen.

Yritysvastuuraportoinnin viimeaikaisen kehityksen huomioon ottaen on kiinnostavaa selvittää raportoinnin nykytilaa. Tämä tutkielma tarkastelee yritysvastuuraportoinnin laatua suomalaisen elintarviketeollisuuden osalta. Elintarviketeollisuus tarjoaa kiinnostavan tutkimuskohteen siitäkin syystä, että sen raportointikäytäntöjä on kotimaisista teollisuusaloista tutkittu vähemmän. Suuri osa aikaisemmista suomalaisyritysten yritysvastuuraportointia koskevista tutkimuksista keskittyy metsäteollisuuteen (esim. Lähtinen & Myllyviita, 2015; Amberla, Wang, Juslin, Panwar, Hansen & Anderson, 2011; Tuominen, Uski, Jussila & Kotonen, 2008), jolla on pitkät perinteet yritysvastuuraportoinnissa.

Yritysvastuuraportoinnin laadun tutkimisessa keskeisessä roolissa ovat erilaiset sisällönanalyysiin perustuvat mittarit. Tähän tutkimukseen valittu sisällönanalyysin menetelmä tarkastelee yritysvastuuraporteissa esiintyviä informaatiotyyppejä. Käytetyn tutkimusmenetelmän taustalla on Vuontisjärven (2006) havainto siitä, että yritysvastuuraporteissa esiintyvä informaatio voidaan jaotella kolmeen kategoriaan – *arvoihin ja tavoitteisiin, toimenpiteisiin ja tuloksiin* – ja Boutenin ym. (2011) oletus, jonka mukaan yritysvastuuraportoinnin laatu on parempaa tietyn aiheen raportoinnin kattaessa kaikki kolme informaatiotyyppiä. Informaatiotyyppien lisäksi sisällönanalyysi tuottaa tietoa raportoinnin määristä ja aiheista, joista yhtiöt raportoivat.

Elintarviketeollisuuden suurimmat kotimaiset yritykset ovat konserneja, joilla on takanaan vähintään 80-vuotinen historia. Tämän tutkimuksen aineistona ovat yhdeksän suurimman suomalaisen elintarviketeollisuusyhtiön vuoden 2018

yrittävien yritysvastuuraportit. Nämä yhtiöt – Apetit, Atria, Fazer, HKScan, Paulig, Raisio, Saarioinen, Snellman ja Valio – muodostavat kattavan otoksen suomalaisista elintarvikkeita valmistavista yhtiöistä, jotka raportoivat yritysvastuusta. Koska tutkimuksen päätavoitteena on selvittää suomalaisen elintarviketeollisuuden yritysvastuuraportoinnin laadun nykytilaa, tutkimuksen avulla pyritään vastaamaan seuraaviin tutkimuskysymyksiin:

- Mikä on suomalaisen elintarviketeollisuuden yritysvastuuraportoinnin laadun nykyinen taso?
- Onko raportoinnin laadussa eroja taloudellisen vastuun, ympäristövastuun ja sosiaalisen vastuun osa-alueiden välillä?
- Missä aiheissa elintarviketeollisuusyhtiöiden raportointi on korkealaatuista?
- Erottuuko joukosta aiheita, joiden raportointi on elintarviketeollisuuden vaikutukset huomioon ottaen puutteellista?

Yritysvastuuraportoinnin laadun on todettu vaihtelevan paljon eri yritysten välillä. Tämän vuoksi tutkimuksessa vertaillaan myös eri elintarviketeollisuusyhtiöiden raportoinnin laatua tarkastelemalla seuraavia seikkoja:

- Miten eri yhtiöiden yritysvastuuraportoinnin laatu näyttäytyy valituilla mittareilla?
- Onko raportoinnin laadussa suuria eroja yhtiöiden välillä?
- Miten raportointiviitekehyksen käyttö näkyy elintarviketeollisuusyhtiöiden yritysvastuuraportoinnin laadussa?
- Onko yhtiömuodoltaan erilaisten yhtiöiden yritysvastuuraportoinnin laadussa eroja?

Seuraavassa luvussa esitellään yritysvastuun käsitettä ja siihen liittyviä keskusteluja erään yritysvastuun määritelmän avulla, jonka jälkeen tarkastellaan yritysvastuun muodostavia taloudellisen vastuun, ympäristövastuun ja sosiaalisen vastuun osa-alueita. Luvussa 3 tutustutaan yritysvastuuraportointiin keskeisten viitekehysten ja lainsäädännön näkökulmista ja luodaan katsaus siihen, miten raportoinnin laatua voidaan tutkia. Luvussa 4 esitellään lyhyesti tutkimuksen kohteena olevan

elintarviketeollisuuden yhteiskunnallista merkitystä ja keskeisiä vastuullisuuskysymyksiä. Tutkimuksessa käytetty sisällönanalyysin menetelmä esitellään luvussa 5, jonka tuloksia tarkastellaan luvussa 6. Ensin tarkastellaan elintarviketeollisuuden raportoinnin laatua yleisellä tasolla. Tässä tehtävässä auttaa yritysvastuuraportoinnin jaottelu taloudellisen vastuun, ympäristövastuun ja sosiaalisen vastuun raportoinnin osa-alueisiin. Tämän jälkeen vertaillaan tutkimuksen kohteena olevien yhtiöiden raportointia. Tutkimuksen johtopäätöksiä käsitellään viimeisessä luvussa.

2 YRITYSVASTUU

2.1 Yritysvastuun määritelmä

Vastuullisen yritystoiminnan keskeisin käsite on englanninkielinen termi *corporate social responsibility* ja sen lyhenne *CSR*. Suora käännös *CSR*:lle olisi *yrittäjän yhteiskuntavastuu*, mutta käsite esiintyy suomeksi usein lyhyemmin muodossa *yritysvastuu* tai *yhteiskuntavastuu*. Näistä yritysvastuu on tämän tutkielman kannalta käyttökelpoisempi, sillä tarkasteltavana on nimenomaan yritysten toiminta. Yhteiskuntavastuu puolestaan voidaan ymmärtää laajemmin myös muiden organisaatioiden ja julkisen vallan toiminnaksi (Juutinen, 2016, s. 24). Toinen tämän työn aihepiirin englanninkielisen kirjallisuuden keskeisistä käsitteistä on *sustainability*, jota käytetään tutkimuksessa ja yhteiskunnallisessa keskustelussa rinnakkain yritysvastuun käsitteen kanssa (Montiel, 2008). Käsite voidaan suomentaa *kestävyydeksi*, mutta tätä suomennosta käytetään nykyään harvemmin. Sen sijaan puhutaan yleensä *vastuullisuudesta*.

Yritysvastuulle ei ole yhtä yleisesti hyväksyttyä määritelmää. Akateemiset tutkijat, asiantuntijat, yritysammattilaiset, julkishallinnot, järjestöt ja muut tahot ovat määritelleet yritysvastuuta uudelleen koko yritysvastuun historian ajan, ja yritysvastuun teoria on edelleen jatkuvassa kehityksen tilassa. (Gond & Moon, 2011.) Esimerkiksi käsitykset siitä, millaista toimintaa pidetään yleisesti hyväksyttävänä tai tavoiteltavana vaihtelevat maittain ja muuttuvat yhteiskunnallisten olosuhteiden ja kehityssuuntien mukana. Yritysvastuun määritelmien moninaisuuden ja käsitteen muokkautuvuuden vuoksi yritysvastuun on esitetty olevan *perusluonteeltaan kiistanalainen konsepti (essentially contested concept, ECC)*. Termillä ECC kuvataan käsitteitä, joiden merkitys ja käyttö synnyttävät väistämättä päättymättömiä kiistoja käsitteen käyttäjien keskuudessa. (Gond & Moon, 2011; Okoye, 2009.) Yritysvastuun merkitys ja sisältö tulevat siksi muuttumaan myös jatkossa.

Pohjimmiltaan yritysvastuussa on kyse yrityksen, yhteiskunnan ja ympäristön välisestä vuorovaikutuksesta (Niskala ym., 2019, s. 7). Kansainvälisessä *ISO 26000 Yhteiskuntavastuu* -standardissa yritysvastuu määritellään seuraavasti:

“... Responsibility of an organization for the impacts of its decisions and activities on society and the environment, through transparent and ethical behaviour that contributes to sustainable development, including health and the welfare of society; takes into account the expectations of stakeholders; is in compliance with applicable law and consistent with international norms of behaviour; and is integrated throughout the organization and practised in its relationships” (ISO, 2010).

ISO:n määritelmän mukaan yritysvastuu on siis yrityksen vastuuta sen päätöksistä ja toiminnasta yhteiskunnalle ja ympäristölle aiheutuvista vaikutuksista. Standardi kattaa myös merkittävän osan yritys vastuuseen tällä hetkellä liitettävistä eri keskusteluista ja ulottuvuuksista. ISO 26000 -standardissa todetaan ensinnäkin yritys vastuun olevan läpinäkyvää (*transparent*) ja eettistä toimintaa. Läpinäkyvyys liittyy organisaation toimintaa koskevan informaation jakamiseen (Bushman, Piotroski & Smith, 2004; Schnackenberg & Tomlinson, 2016), eli sillä tarkoitetaan informaation epäsymmetrioiden vähentämistä yrityksen ja sen sidosryhmien välillä (Baraibar-Diez & Sotorrio, 2018; Bessire, 2005). Yritys vastuuseen kuuluu siis, että yritys viestii avoimesti toimintansa ja päätöstensä vaikutuksista yhteiskuntaan ja ympäristöön. Eettisyys puolestaan viittaa siihen, että yritys vastuussa on kyse moraalisesti hyväksi ja hyväksyttäväksi koettavasta toiminnasta. Se, mitkä toimintatavat koetaan eettisiksi ja mitkä puolestaan huonoiksi tai vääriksi, riippuu aina kontekstista (Sims, 1992).

Yritys vastuun määritelmiä tutkineen Dahlsrudin (2008) mukaan useimmat tahot määrittelevät yritys vastuun yritysten vapaaehtoiseksi toiminnaksi, joka ylittää lakien asettamat vaatimukset. ISO 26000 -standardin (2010) määritelmässä yritys vastuun kattaa sekä vapaaehtoisia että pakollisia vastuita. Esimerkiksi lakien noudattamisen voidaan katsoa olevan yritysten näkökulmasta pakollista, koska yhteiskunnalla on valta määrätä sanktioita sen sääntöjen rikkomisesta ja viime kädessä päättää yrityksen olemassaolosta. Tästä syystä yhteiskunnan asettamia lakeja voidaan yleensä pitää minimitasona hyväksyttävälle tavalle harjoittaa yritystoimintaa. (Carroll, 1991.) Monissa maissa kansallinen lainsäädäntö ja sen valvonta ovat kuitenkin osoittautuneet riittämättömiksi esimerkiksi turvaamaan työntekijöiden oikeuksia tai suojelemaan ympäristöä yritysten negatiivisilta vaikutuksilta. Scherer & Palazzo (2011) huomauttavat, että yritysten toiminnasta voi myös aiheutua haittoja esimerkiksi ilmastolle tai pääomamarkkinoiden toiminnalle, jolloin negatiiviset vaikutukset ylittävät yksittäisten valtioiden rajat. Eri maiden kansallisen lainsäädännön puutteita

on näistä syistä pyritty täydentämään yrityksiä koskevilla kansainvälisillä periaatteilla, standardeilla ja toimintaohjeilla, joita julkishallinnot, kansainväliset järjestöt ja yritykset ovat kehittäneet eri projekteissa (Detomasi, 2007). Myös ISO 26000 -standardin määritelmässä yritys vastuuseen kuuluu lakien noudattamisen lisäksi kansainvälisten normien mukainen toiminta. Koska kaikilla yritys vastuun kannalta merkittävillä normeilla ei ole oikeudellista sitovuutta, niiden noudattaminen perustuu moraalikäsityksiin, sopimuksiin ja sääntöjä määrittelevän tahon auktoriteetin vapaaehtoiseen tunnustamiseen (Backer, 2011).

ISO 26000 -standardin mukaan yritys vastuun tarkoituksena on myös edistää *kestävän kehityksen (sustainable development)* tavoitteiden saavuttamista (ISO, 2010). Yleisesti hyväksytty määritelmä kestäväälle kehitykselle on peräisin Yhdistyneiden Kansakuntien (YK) ympäristön ja kehityksen maailmankomission (WCED) raportista ”*Our common future*”. Sen mukaan kestävä kehitys on kehitystä, joka tyydyttää nykyiset tarpeet viemättä tulevilta sukupolvilta mahdollisuutta tyydyttää omia tarpeitaan. (WCED, 1987.) Kestävä kehitys tarkoittaa siis sosiaalista ja taloudellista kehitystä, joka turvaa luonnon kantokyvyn ja monimuotoisuuden säilymisen. Sittenkin kestäväan kehitykseen on liitetty myös rauhan ja kansainvälisen yhteistyön edistäminen. (Adesuwa, 2019.) YK:n vuonna 2015 asettamien kestäväan kehityksen tavoitteiden keskeisenä sisältönä on köyhyyden ja epätasa-arvon poistaminen, ilmaston ja ympäristön suojeleminen ja rauhan ja oikeudenmukaisuuden lisääminen (Suomen YK-liitto, 2019.) Näiden tavoitteiden saavuttaminen vaatii panostuksia valtioiden johdon lisäksi yksityiseltä sektorilta (YK, 2015). Yritysten kohdalla kestäväan kehityksen edistäminen tarkoittaa erityisesti parhaiden käytäntöjen kehittämistä ja toimeenpanoa (Larsen, 2009, s. 55–61).

Keskeistä ISO 26000 -standardin yritys vastuun määritelmässä on myös *sidosryhmien (stakeholders)* odotusten huomioiminen. Freemanin (2010, s. 46) mukaan sidosryhmä on mikä tahansa ryhmä tai yksilö, joka vaikuttaa yrityksen tavoitteiden saavuttamiseen tai johon yritys vaikuttaa toiminnallaan. Sidosryhmillä voidaan tarkoittaa esimerkiksi yrityksen omistajia, työntekijöitä, asiakkaita, toimittajia, alihankkijoita, kansalaisjärjestöjä, paikallisyhteisöjä, hallintoviranomaisia ja luonnonympäristöä (Ditlev-Simonsen & Wenstøp, 2014; GRI, 2016). Näillä ryhmillä on erilaisia odotuksia yritystä kohtaan, jotka voivat olla myös keskenään ristiriitaisia (Fernando &

Lawrence, 2014). Koska eri sidosryhmillä on yleensä myös eri määrä vaikutusvaltaa yritykseen, yritysten on katsottu korostavan päätöksenteossaan vaikutusvaltaisempien sidosryhmien, kuten omistajien odotuksia muiden sidosryhmien kustannuksella (Deegan, 2002). Siksi useimpien yritysvastuun määritelmien mukaan vastuullinen yritystoiminta liittyy yrityksen eri sidosryhmien odotusten huomioimiseen (Dahlsrud 2008).

Merkittävimpanä viimeaikaisena kehityssuuntana yritysvastuussa on sen laajentuminen yksittäisen organisaation rajojen ulkopuolelle koskemaan koko arvoketjun vastuullisuutta ja läpinäkyvyyttä (Andersen & Skjoett-Larsen, 2009). Yritysten sidosryhmät odottavat yrityksiltä nyt enemmän vastuullisuutta paitsi omassa toiminnassaan, myös liikesuhteissaan. Yrityksen toimittajien tai alihankkijoiden laiminlyönnit voivat siten muodostaa yritykselle merkittävän maineriskin. (Camilleri, 2017.) Arvoketjun alkupäässä vastuullisuus tarkoittaa erityisesti toimitusketjun vastuullisuutta, mutta myös esimerkiksi vastuuta paikallisyhteisöihin kohdistuvista vaikutuksista. Arvoketjun loppupäässä vastuullisuus taas merkitsee vastuuta yrityksen asiakkaista, tuotteista ja niiden käyttäjistä. (Schrempf-Stirling & Palazzo, 2016.) Yritysvastuun katsotaan siten kattavan koko yrityksen organisaation ja kaikki sen liikesuhteet (ISO, 2010).

2.2 Yritysvastuun osa-alueet

Yritykset luovat ja kuluttavat toiminnallaan taloudellisten resurssien lisäksi sosiaalista pääomaa ja ympäristön resursseja. Tämän vuoksi yrityksen toiminnan vaikutusten arvioinnissa tulisi huomioida taloudellisten vaikutusten lisäksi toiminnan vaikutukset ihmisiin ja ympäristöön. (Norman & McDonald, 2004.) Yritysvastuu on siten perinteisesti jaettu kolmeen osa-alueeseen: taloudelliseen vastuuseen, ympäristövastuuseen ja sosiaalisesta vastuuseen (Niskala ym., 2019, s. 21). Luvussa 2.1 esitetyssä ISO 26000 -standardin (2010) määritelmässä tätä jakoa ei yksiselitteisesti esiinny, mutta standardissa on kuitenkin elementtejä näistä osa-alueista. Sosiaalinen vastuu ja ympäristövastuu ja nousevat standardin määritelmässä selkeämmin esille (*"vastuuta . . . yhteiskunnalle ja ympäristölle"; "yhteiskunnan terveyden ja hyvinvoinnin edistäminen"*), ja Moratiksén (2016) mukaan määritelmän

kohdan ”hyvinvoinnin edistäminen” voidaan ymmärtää tarkoittavan taloudellista vastuuta.

Tähän kolmijakoon viitataan usein käsitteellä *triple bottom line*, jonka kehitti tiettävästi John Elkington 1990-luvun alussa kuvaamaan yritysten toiminnan vaikutuksia taloudelliseen tulokseen keskittynyttä ajattelua kokonaisvaltaisemmin. Keskeisessä osassa triple bottom line -mallin vakiinnuttamisessa yritys vastuukeskusteluun oli Elkingtonin vuonna 1997 ilmestynyt vastuullista johtamista käsittelevä teos *Cannibals with forks*, mutta jo *Our common future* -raportissa (YK, 1987) korostettiin talouskasvua, ympäristönsuojelua ja sosiaalista kehitystä alueina, joilla yritysten ja muiden organisaatioiden tulee edistää kestävästä kehitystä. Yritysvastuun osa-alueiden merkitys ja keskinäiset suhteet ovat vaihdelleet yritysvastuun historian aikana, mutta tällä hetkellä yritysvastuun jako taloudelliseen, sosiaaliseen ja ympäristövastuuseen on laajasti hyväksytty ja vakiintunut kansainvälisesti yritysten, akateemisen tutkimuksen, julkishallintojen, raportoinnin ja lainsäädännön käyttöön. Seuraavaksi tarkastellaan lyhyesti taloudellisen vastuun, sosiaalisen vastuun ja ympäristövastuun osa-alueita ja niiden kehitystä.

2.2.1 Taloudellinen vastuu

Taloudellisella vastuulla tarkoitetaan yrityksen vastuuta sen toiminnasta seuraavista suorista ja välillisistä taloudellisista vaikutuksista. Yrityksen vastuita luokitelleen Carrollin mukaan (1991) taloudellista vastuuta on usein pidetty tärkeimpänä yritysvastuun ulottuvuutena, sillä ilman taloudellista kannattavuutta ja kilpailukykyä yrityksen toiminnan jatkuvuus on uhattuna ja muiden vastuiden toteuttaminen on käytännössä mahdotonta. Esimerkiksi Suomen osakeyhtiölain 1:5 §:n mukaan ”yhtiön toiminnan tarkoituksena on tuottaa voittoa osakkeenomistajille, jollei yhtiöjärjestyksessä määrätä toisin”. Kannattavuuden ja kilpailukykyyn lisäksi taloudellinen vastuu koskee sitä, miten tuotettu taloudellinen lisäarvo jakautuu yrityksen eri sidosryhmien kesken esimerkiksi palkkojen maksun, verojen ja ostojen kautta (Niskala ym., 2019, s. 21). Etenkin 2000-luvun alun yrityskriisien jälkeen kasvaneet vaatimukset hyvälle hallinnointitavalle (*corporate governance*) ja yritysten itsesääntelylle näkyvät esimerkiksi riskien hallitsemisen ja korruption ja lahjonnan torjunnan liittämisenä taloudelliseen vastuuseen (Kolk & Pinkse, 2010; Lojpur &

Draskovic, 2013). Näiden lisäksi taloudelliseen vastuuseen liittyy myös terve ja toimiva kilpailu, kuten markkina-aseman käyttö, kansainvälisen kilpailusäännösten mukainen toiminta ja vastuullinen hankinta (Niskala ym. 2019, s. 197).

Joidenkin mielestä taloudellinen vastuu ei ole vain yrityksen tärkein, vaan *ainoa* velvollisuus. Kuuluisin esimerkki tästä näkökulmasta on huultavasti yhdysvaltalaisen taloustieteen nobelisti Milton Friedmanin. Friedmanin (13.9.1970) mukaan voittojen kasvattamista tulisi pitää yritysten ainoana velvollisuutena yhteiskunnalle. Friedman kritisoi yritysten resurssien käyttämistä haluttujen yhteiskunnallisten tavoitteiden saavuttamiseksi, sillä näistä toiminnoista yrityksen asiakkaille, omistajille tai työntekijöille koituvat kustannukset haittaavat vapaan markkinatalouden tehokasta toimintaa. Friedmanin mukaan yrityksen johtajille ei myöskään tule antaa poliittiseen valtaan rinnastettavia oikeuksia, sillä yritysjohtajia ei ole valittu tehtävänsä demokraattisin perustein. Sen sijaan Friedmanin mukaan yritysten tulisi käyttää resurssejaan ainoastaan sellaisiin laillisiin toimintoihin, joiden tarkoituksena on kasvattaa yrityksen liikevoittoa.

Tutkimuksissa kuitenkin on saatu näyttöä siitä, että taloudellista vastuuta ei tarvitse asettaa vastakkain ympäristövastuun ja sosiaalisen vastuun kanssa, sillä vastuullisuudella on havaittu olevan positiivinen vaikutus taloudelliseen tulokseen varsinkin pitkällä aikavälillä (Kang, German & Grewal, 2016; Khan, Serafeim & Yoon; Lu, Wang & Lee, 2013; Orlitzky, Schmidt & Rynes, 2003). Yritysvastuun laajenemista voidaan myös pitää merkinä siitä, että vastuun yrityksen toiminnasta ihmisille ja ympäristölle aiheutuvista vaikutuksista koetaan kuuluvan yrityksille. Myös useat yrityksiä edustavat tahot puolustavat vahvasti tätä näkemystä. Esimerkkinä tästä on elokuussa 2019 suurten yhdysvaltalaisen yritysten johtajista muodostuvan *Business Roundtable* -järjestön antama julkinen kannanotto yritysten tarkoituksesta. 180 yritysjohtajan allekirjoittaman kannanoton mukaan voiton tuottamista osakkeenomistajille ei voida asettaa kaiken edelle, vaan muidenkin sidosryhmien hyvinvointi tulee huomioida. (Business Roundtable, 19.8.2019.) Suomessa taas yrityksissä ja työnantajajärjestöissä on vaadittu tiukempaa ympäristöä ja ihmisoikeuksia koskevaa sääntelyä. Esimerkiksi Elinkeinoelämän Keskusliitto (EK) liittyi marraskuussa 2018 EU:n ilmastopolitiikkaan liittyvien tavoitteiden tiukentamiseen tähtäävään *Climate Leadership Coalitionin* ilmastoaloitteeseen (EK,

20.11.2018). Joukko yrityksiä ja ammattiliittoja on puolestaan tukenut vuoden 2019 aikana kampanjaa, jonka tavoitteena on saada Suomeen ihmisoikeuksia koskeva yritys vastuulaki (#ykkösketjuun, 2019).

2.2.2 Sosiaalinen vastuu

Sosiaalisessa vastuussa on kyse yritysten vastuusta ihmisistä. Yritysten toiminnalla ja valmistamilla tuotteilla on vaikutuksia esimerkiksi työllisyyteen, terveyteen, turvallisuuteen, ihmisoikeuksien toteutumiseen ja alueelliseen kehitykseen (Katsoulakos & Katsoulacos, 2007). Sosiaaliseen vastuuseen kuuluu esimerkiksi henkilöstön osaamisen kehittäminen ja tasa-arvoinen kohtelu, työturvallisuus, vastuullisuus irtisanomistilanteissa, ihmisoikeuksien kunnioittaminen, tuotevastuu, asiakkaiden terveys ja turvallisuus sekä hyvät toimintatavat paikallisyhteisö- ja yhteiskuntasuhteissa (Niskala ym., 2019, s. 21, s. 234). Yritysten sosiaalisesta vastuusta on keskusteltu 1700-luvun lopulta lähtien, kun yritysten vaikutusvalta alkoi kasvaa kapitalismin laajenemisen ja osakeyhtiömuodon yleistymisen myötä (Carroll, 2008).

Teollinen paternalismi mainitaan usein esimerkkinä varhaisimmista yritys vastuun muodoista (Caulfield, 2013; Carroll, 2008; Juutinen & Steiner, 2010, s. 24; Olkkonen & Quarshie, 2019 s. 9–15). 1700- ja 1800-lukujen taitteen Iso-Britanniassa ja Yhdysvalloissa osa tehtaiden omistajista ja johtajista pyrki parantamaan työntekijöidensä kurjistuneita työ- ja asuinolosuhteita esimerkiksi rakentamalla työntekijöille uusia asuntoja (Caulfield, 2013; Evans, Pane Haden, Clayton, & Novicevic, 2013). Myös Suomessa yritys vastuun varhaisimmat vaiheet sijoittuvat teollistumisen aikaan 1870-luvulta 1900-luvun alkuvuosikymmenille. Tuolloin esimerkiksi rautaruukkien patruunat saattoivat huolehtia työntekijöidensä hyvinvoinnista tarjoamalla työntekijöille ja heidän perheilleen asuntoja, terveydenhuoltoa ja koulutusta. (Juutinen & Steiner, 2010, s. 24–28.) Kaikki yritys omistajat eivät kuitenkaan vapaaehtoisesti pyrkineet parantamaan työntekijöidensä olosuhteita ja ratkomaan teollistumiseen liittyviä yhteiskunnallisia ongelmia. Työntekijöiden heikon aseman hyväksikäyttö työlainsäädännön puuttuessa oli 1800-luvun lopun teollistuvissa maissa edelleen tavallista. (Carroll, 2008; Evans ym., 2013.)

Työajat ja työntekijöiden olosuhteet kehittyivät teollistuvissa maissa 1800- ja 1900-lukujen vaihteessa asteittain ammattiyhdistysliikkeen vahvistumisen ja työ- ja sosiaalilainsäädännön edistymisen myötä (Heald, 1957; Harmaala & Jallinoja, 2012). Pohjoismaissa myös julkinen sosiaaliturva ja palveluntarjonta kehittyivät, ja sosiaalinen vastuu siirtyi merkittävässä määrin yrityksiltä yhteiskunnalle (Juutinen, 2016, s. 38). Midttun, Gjølborg, Kourula, Sweet ja Vallentin (2015) toteavat pohjoismaisen hyvinvointivaltiomallin poikkeavan monessa suhteessa angloamerikkalaisesta kontekstista, jossa yritys vastuun teoria ja käytännöt ovat kehittyneet. Yritysten harkintavallan, vapaaehtoisuuden ja markkinaehtoisten ratkaisujen suosimisen sijaan pohjoismaisissa hyvinvointiyhteiskunnissa on Midttunin ym. mukaan korostettu enemmän yleismaailmallisia oikeuksia, julkista sääntelyä ja työehtosopimuksia. Sosiaalisen vastuun lähtökohdat ovat Suomessa ja muissa Pohjoismaissa siten enemmän sidosryhmäajattelussa kuin hyväntekeväisyydessä (Olkkonen & Quarshie, 2019, s. 30; Strand, Freeman, & Hockerts, 2015).

Hyvinvointiyhteiskunta ei kuitenkaan aina riitä korvaamaan yritysten sosiaalista vastuuta, etenkin yrityksen toiminnan ylittäessä yksittäisen valtion rajat. Yritysten sosiaalisen vastuun merkitys onkin laajentunut viimeisten vuosikymmenten aikana globalisaation seurauksena (Harmaala & Jallinoja, 2012). Kansainvälistymisen myötä useammat yritykset käyttävät työvoimaa ja ostavat tuotteita alueilla, joissa kansallinen lainsäädäntö ja valvonta eivät aina riitä turvaamaan työ- tai ihmisoikeuksien toteutumista. Yritysvastuusta on siksi tullut yrityksille tärkeä itsesääntelykeino, jonka avulla yritykset voivat hallita sosiaaliseen vastuuseen liittyviä riskejä. (Scherer & Palazzo, 2010.)

2.2.3 Ympäristövastuu

Jokaisen yrityksen toiminnalla on vaikutuksia eliöihin, ekosysteemeihin ja ilmakehään (Zsolnai, 1996). Ympäristövastuu on yrityksen toiminnasta ympäristölle aiheutuvien vaikutusten tuntemista ja hallintaa. Ympäristövaikutusten hallintaan kuuluu esimerkiksi tehokkuus ja säästäväisyys luonnonvarojen, energian ja veden kulutuksessa, jätevesien ja jätteiden käsittely, päästöjen vähentäminen ja biodiversiteetin suojeleminen. Ympäristövastuu käsittää vastuun

ympäristövaikutuksista yrityksen koko arvoketjussa ja tuotteen koko elinkaaren ajalta. (Niskala ym., 2019, s. 21, s. 207.)

Yritysten ympäristövastuun juuret ovat ympäristönsuojelussa. 1960- ja 1970-lukujen vaihteessa tietoisuus ympäristöongelmista kasvoi lukuisten ympäristökatastrofien ja ympäristöongelmien tieteellisen ymmärryksen lisääntymisen myötä. (Hoffman & Bansal, 2011.) Tämä johti ympäristöjärjestöjen ja kansallisen ympäristölainsäädännön kehittymiseen etenkin Yhdysvalloissa ja Euroopassa (Hoffman & Georg, 2018, s. 8). Suomessa säädettiin lukuisia ympäristön suojelemiseen tähtääviä lakeja 1970-luvun lopun ja 1980-luvun aikana, jotka koskivat esimerkiksi jätehuoltoa, maa-aineksen ottamista ja ilmansuojelua (Ekroos, Kumpula, Kuusiniemi & Vihervuori, 2014, s. 5–6). 1980-luvun lopussa otsonikadon ja ilmaston lämpenemisen kaltaisten globaalien ympäristöongelmien nouseminen esille johti siihen, että yritykset joutuivat yhä useammin vastaamaan vakuutusyhtiöiden, sijoittajien, kuluttajien ja kilpailijoiden keskuudessa heränneisiin huolenaiheisiin. Tämän seurauksena yritysten ympäristöjohtaminen alkoi kehittyä ja yleistyä. (Hoffman & Bansal, 2011.)

Kun ympäristöasioiden hallinnasta tuli 1990-luvun alussa teollisuusyhtiöille enenevässä määrin strateginen kysymys, ympäristötehokkuuden parantamiseen tarkoitetut työkalut kehittyivät (Zobel, 2016). Ensimmäiset ympäristöjohtamisen järjestelmät kehitettiin 1990-luvun alkupuolella, ja sittemmin laajasti käyttöön levinneen ISO 14001 *Ympäristöjohtaminen* -standardin ensimmäinen versio julkaistiin vuonna 1996 (Lovio, 2004, s. 123). Ympäristöjohtamisjärjestelmien avulla yritykset pystyivät analysoimaan, hallitsemaan ja pienentämään toimintansa ympäristövaikutuksia ja lisäämään kustannustehokkuutta (Zobel, 2016). Sertifioitujen järjestelmien avulla voitiin myös osoittaa toiminnan vaatimustenmukaisuus tärkeille sidosryhmille ja hallita ympäristöasioihin liittyviä maineriskejä (Lovio, 2004, s. 126–127).

Ympäristöjohtamisen yleistymiseen viime vuosisadan lopussa vaikutti myös kestävä kehityksen viitekehyksen muotoutuminen, joka kytki sosiaaliset ja ympäristökysymykset tiiviimmin taloudelliseen toimintaan. Tärkeä edistysaskel kestävälle kehitykselle oli Rio de Janeirossa vuonna 1992 järjestetty YK:n ympäristö- ja kehityskonferenssi (UNCED), jonka seurauksena kestävä kehitys sai laajaa

kansainvälistä tunnustusta ja tuekseen kansainvälisesti sitovia ympäristösopimuksia (Larsen, 2009). Suomessa ympäristöministeriö perusti UNCED:n päätösten toimeenpanon koordinoitiin kestävän kehityksen toimikunnan, joka aloitti toimintansa vuonna 1993 (Rouhinen, 2011). Kestävän kehityksen liikkeen myötä yritykset nähtiin paitsi sosiaalisten ja ympäristöongelmien aiheuttajana, myös tärkeässä roolissa kestävän kehityksen tavoitteiden edistämässä (Hoffman & Bansal, 2011).

Yrityksiin kohdistuva ympäristösääntely ja yhteiskunnalliset paineet ovat vain kiristyneet 2000-luvun aikana, minkä vuoksi ympäristövastuuseen liittyvien riskien ja mahdollisuuksien tunnistamisesta on tullut yrityksille tärkeä kilpailukykyyn vaikuttava tekijä. Tämä näkyy esimerkiksi yritysten ympäristöä säästävissä innovaatioissa, vihreiden teknologioiden kehittämisessä ja arvoketjun vastuullisuuden johtamisessa (El-Kassar & Singh, 2019). YK:n Kestävän Kehityksen tavoitteisiin sitoutuneena Euroopan Unioni (EU) on asettanut tavoitteekseen muun muassa vähentää päästöjä vuoteen 2030 mennessä EU:n päästökauppajärjestelmän kattamilla aloilla 43 prosentilla ja EU:n päästökauppajärjestelmän ulkopuolisilla aloilla 30 prosentilla vuoden 2005 tasosta (2018/842/EU). Tavoitteiden saavuttaminen edellyttää myös yksityisiä investointeja ympäristöystävälliseen teknologiaan ja innovointihankkeisiin, minkä vuoksi EU tukee kestävän rahoituksen kehittämistä (Euroopan Komissio, 2018). Innovaatioiden ja investointien ohella tärkeänä ympäristövastuun haasteena on ympäristövaikutusten hallinnan ulottaminen yrityksen omasta toiminnasta koko arvoketjuun. (Kogg & Mont, 2012).

3 YRITYSVASTUURAPORTOINTI

Yritysvastuuraportoinnille ei ole yhtä määritelmää. Samoin kuin yritysvastuu, myös yritysvastuuraportoinnin määritelmä ja sisältö ovat eläneet käsitteen koko historian ajan. Tämä näkyy myös terminologian monimuotoisuudessa: yritysvastuuraportoinnin, vastuullisuusraportoinnin ja yhteiskuntavastuuraportoinnin lisäksi on puhuttu esimerkiksi kestävä kehityksen raportoinnista, triple bottom line -raportoinnista ja yrityskansalaisuuden (corporate citizenship) -raportoinnista. Yritysvastuuraportointia on myös muiden kuin taloudellisten tietojen raportointi (non-financial reporting) ja ESG (environmental, social and governance) -raportointi. Yritysvastuuraportointi käsittää sekä yritysten näkökulmasta täysin vapaaehtoista, että pakollista raportointia. Yritysvastuuraportointi voi myös viitata yrityksen vuosiraportointiin, kuten vuosikatsauksen yritysvastuuosioon, tai taloudellisesta raportoinnista erilliseen, itsenäiseen julkaisuun. Tässä tutkielmassa yritysvastuuraportoinnilla viitataan kaikkiin näihin eri tavoilla nimettyihin ja velvoitettuihin julkaisuihin ja niiden laadintaan.

Yritysvastuuraportoinnin voidaan todeta tarkoittavan niitä prosesseja, joiden avulla yritykset kommunikoivat tietyille sidosryhmille ja yhteiskunnalle toimintansa vaikutuksista ihmisiin, ympäristöön ja talouteen (GRI 101, 2016). Yritysvastuuraportointi on siis kehittynyt sidosryhmäviestinnän kanavaksi, jonka avulla yhtiöt kommunikoivat sidosryhmille tärkeistä asioista ja vastaavat heränneisiin huolenaiheisiin (Moratis & Brandt, 2017). Niskalan ym. (2019, s. 111) mukaan yritysvastuuraportoinnissa on kyse riittävän ja tasapainoisen kuvan antamista yhtiön vaikutuksista ja yritysvastuuseen liittyvän toiminnan tuloksista ja kehityksestä. Yritysvastuuraportointi on siten läpinäkyvyyttä yrityksen sidosryhmille yrityksen toiminnan vaikutuksista ja niistä prosesseista, joilla yritys hallitsee vaikutuksiaan.

Yritysvastuuraportointia selittävässä teorioissa yritysvastuuraportointi nähdään usein *legitimaation* työkaluna. Yrityksen legitimitetillä tarkoitetaan yrityksen ulkopuolelta tulevaa hyväksyntää ja oikeutusta yrityksen olemassaololle. Suchmanin (1995) määritelmän mukaan legitimitetti on sitä, että yrityksen tavoitteiden ja toiminnan voidaan yleisesti olettaa olevan toivottavaa ja ympäröivän yhteiskunnan sosiaalisten rakenteiden, kuten normien ja arvojen mukaista. Se, ovatko yrityksen tavoitteet ja

toiminta yhteiskunnan sosiaalisten rakenteiden mukaisesti oikeutettuja, riippuu arvioivasta yleisöstä kollektiivisesti. Yritys voi poiketa yleisöön lukeutuvan yksilön arvoista ja säilyttää silti legitimitettinsä, mikäli sen toiminta ei herätä yleisössä kollektiivista pahennusta. (Suchman, 1995.)

Legitimitietin perustana on implisiittinen sopimus yrityksen ja yhteiskunnan välillä. Koska yhteiskunnalla on valta määrätä yrityksen oikeudesta harjoittaa liiketoimintaa, yrityksen toiminnan jatkuvuus riippuu sen kyvyistä täyttää yhteiskunnan odotukset ja saavuttaa sosiaalinen hyväksyntä (Suchman, 1995). Legitimiteettiin liittyvät sidosryhmien odotukset vaikuttavat yritysten toimintaan sosiaalisten rakenteiden, kuten markkinatalouden ja demokraattisen päätöksenteon kautta. Kuluttajat voivat esimerkiksi olla ostamatta yrityksen tuotteita, tavarantoimittajat, työntekijät ja luottolaitokset voivat lopettaa yhteistyön yrityksen kanssa ja järjestöt voivat ajaa lakimuutoksia, joilla pyritään rajoittamaan yrityksen toimintaa (Deegan, 2002). Kun yhteiskunta odottaa yrityksen toimivan vastuullisesti, yritykselle muodostuu tarve viestiä vastuullisuudestaan saavuttaakseen legitimitetin. Legitimaatioteorian mukaan yritysraportointi on siten legitimaation keino, jonka avulla yritys pyrkii vaikuttamaan yrityksen ja yhteiskunnan väliseen vuorovaikutussuhteeseen.

Maailmanlaajuisesti kasvava enemmistö suurista yrityksistä raportoi yritysraportit vuosittain (KPMG, 2017). Tässä kehityksessä on tosin hyvä muistaa, että raportoinnin kasvu koskee vain pientä osaa koko yrityskannasta (Hbek & Wolniak, 2016). Yritysraportointi kuuluu erityisesti suurten yritysten toimintatapoihin toisaalta niiden yhteiskunnallisten vaikutusten laajuuden vuoksi ja toisaalta formaalin vastuullisuusviestinnän vaatimien resurssien johdosta. Pienet ja keskisuuret yritykset viestivät yleensä ylipäättään vastuullisuudestaan suuria yhtiöitä vähemmän ja pienemmässä suhteessa yrityksen muuhun kommunikaatioon nähden (Sommer, Klink Senkl ja Hartmann, 2014).

Koon lisäksi esimerkiksi toimiala, kansainvälistymisaste ja yhtiömuoto voivat vaikuttaa siihen, miten todennäköisesti yhtiöt raportoivat yritysraportista. Etenkin toimialoilla, joihin liittyy suurempia sosiaalisia ja ympäristöriskejä, raportoidaan tyypillisesti matalan riskin toimialoja enemmän (Mukherjee & Nuñez, 2019; Young & Marais, 2012). Kansainvälistymisen on myös todettu vaikuttavan

yritysvastuuraportointiin: yritykset, joilla on paljon toimintoja kotimaan ulkopuolella raportoivat yritysvastuusta kotimaahan keskittyneitä yrityksiä laajemmin (Kotonen, 2009). Tämän on katsottu johtuvan siitä, että monikansalliset yritykset kohtaavat erilaisissa kulttuureissa ja sääntely-ympäristöissä toimiessaan usein laajemman joukon legitimizeettien vaikuttavia riskejä (Dyduch & Krasodomska, 2017). Näiden lisäksi myös yhtiömuodon on havaittu vaikuttavan yritysvastuuraportointiin. Esimerkiksi yhdysvaltalaiset pörssiyhtiöt raportoivat huomattavasti todennäköisemmin yritysvastuusta kuin saman kokoluokan ja toimialan yksityiset osakeyhtiöt. Tämä johtuu omistajien erilaisista informaatiotarpeista. Pörssiyhtiöille yritysvastuuraportointi on tärkeä sijoittajaviestinnän kanava, jonka tarkoituksena on vähentää informaation epäsymmetriaa yrityksen johdon ja omistuksen välillä ja lisätä sijoittajien luottamusta yritystä kohtaan. Yksityisomisteisissa yrityksissä yrityksen omistuksella on usein paremmat mahdollisuudet vaikuttaa suoraan yrityksen johtoon, minkä vuoksi yksityisten yhtiöiden yritysvastuuraportointi on kohdennettu pääasiassa muille sidosryhmille kuin omistajille. (Hickman, 2020.)

3.1 Yritysvastuuraportoinnin kehitys

Yritysvastuun raportointi alkoi kehittyä 1970-luvulla *sosiaalisen laskentatoimen* (*social accounting*) kasvun myötä. Taustalla vaikuttivat yrityksiin kohdistuneet kasvaneet yhteiskunnalliset paineet, joiden vuoksi yritysten oli huomioitava toimintansa yhteiskunnalliset vaikutukset aikaisempaa yksityiskohtaisemmin ja pitkäjänteisemmin (Antal, Dierkes, MacMillan & Marz, 2002). Tuolloin etenkin eurooppalaiset ja yhdysvaltalaiset monikansalliset yhtiöt alkoivat kerätä toiminnastaan muuta kuin taloudellista tietoa, jota julkaistiin erilaisten sosiaalisten raporttien muodossa (Kolk, 2010). Näiden varhaisten raporttien ongelmana oli raporttien tietojen vertailun vaikeus ja heikko vaikutus sidosryhmiin, minkä vuoksi sosiaalisen raportoinnin asema ei vakiintunut yritysten keskuudessa (Ortas & Moneva, 2011). Sosiaalinen raportointi taantuikin pian ja 1980-luvulle tultaessa yritykset olivat lakanneet lähes täysin julkaisemasta sosiaalisia raportteja (Antal ym., 2002; Kolk, 2010).

Kiinnostus yritysvastuuraportointia kohtaan virisi uudelleen 1980-luvun puolivälissä, tällä kertaa ympäristökysymyksiin painottuvan raportoinnin muodossa (Kolk, 2010).

Ensimmäiset erilliset ympäristöraportit ovat Kolkin (2004) mukaan vuodelta 1989. 1990-luvun alun raporttien tärkeimpinä yleisinä pidettiin kuluttajia ja työntekijöitä (Wheeler & Elkington, 2001), mutta sittemmin sijoittajien merkitys raporttien käyttäjinä on kasvanut. Ympäristönäkökulma hallitsi yritys vastuuraportointia koko 1990-luvun ajan, sillä raportointi laajeni koskettamaan ympäristövastuun lisäksi myös sosiaalista ja taloudellista vastuuta vasta vuosituhannen vaihteessa, yritys vastuuraportointia koskevien raportointiohjeiden ja viitekehysten julkaisemisen myötä (Clarke, 2007). 2000-luvulla yritys vastuuraportointi on ymmärretty pääsääntöisesti taloudellisen, sosiaalisen, ja ympäristövastuun käsittäväksi kokonaisuudeksi, sillä suurin osa yritys vastuuraporteista kattaa kaikkiin kolmeen osa-alueeseen kuuluvaa informaatiota (Székely & vom Brocke, 2017).

Yritys vastuuraportointi on selvästi yleistynyt 2000-luvulla. KPMG on julkaissut kansainvälisiä selvityksiä suurten yritysten yritys vastuuraportoinnista vuodesta 1993 lähtien. Yhdeksänkymmentäluvun alussa vain 12 % suurimmista yrityksistä raportoi yritys vastuusta. Yritys vastuuraportointi alkoi kasvaa voimakkaasti 2000-luvulla, ja raportointi on yleistynyt jokaisen KPMG:n selvityksen välillä vuoden 2002 18 %:sta vuoden 2017 75 %:iin. Luvut perustuvat eri maiden sadan liikevaihdoltaan suurimman yrityksen otoksiin. Vuoden 2017 selvityksessä aineisto oli kerätty 49 eri maasta, eli yhteensä 4900 yrityksestä. Tarkastelun kohteena olivat näiden yritysten tilinpäätökset, yritys vastuuraportit ja verkkosivut. Suomalaisyritysten raportointi on kasvanut kansainväliseen keskiarvoon verrattuna nopeammin: vuonna 2017 jopa 82 % suurista kotimaisista yrityksistä raportoi yritys vastuusta. (KMPG, 2017 s. 2–9.)

Tschopp ja Huefner (2015) toteavat, että taloudelliseen raportointiin verrattuna yritys vastuuraportointi on vielä varhaisessa kehitysvaiheessa. Yritys vastuuraportointi on kehittynyt valtavasti alkuaajoistaan, mutta raporttien vertailukelpoisuudessa, yhtenäisyydessä, luotettavuudessa ja tietojen olennaisuudessa on heidän mukaansa vielä paljon puutteita. Tschoppin ja Huefnerin mukaan yritys vastuuraportoinnin kehityksen perusteella on kuitenkin epätodennäköistä, että yritys vastuuraportointi enää poistuisi yritysten käytännöistä. Niskalan ym. (2019) näkevät yritys vastuuraportoinnin lähentyvän taloudellista raportointia. Yritys vastuuraporttien tietoja varmennetaan samaan tapaan kuin tilinpäätöstietoja, ja tiedot julkaistaan tilinpäätöksen antamisen yhteydessä. Myös raportointia ja niissä esitettäviä

tunnuslukuja koskevat standardit kehittyvät ja niiden käyttö yleistyy. (Niskala, ym. 2019, s. 13–16.)

3.2 Yritysvastuuraportoinnin viitekehykset

Yritysvastuuraportointia varten on kehitetty useita kansallisia ja kansainvälisiä raportointiviitekehyksiä palvelemaan eri sidosryhmien tarpeita (Tschopp & Huefner, 2015). Yhteistä eri raportointiviitekehyksille on niiden tarkoitus tuottaa informaatiota raportoivan organisaation vaikutuksista ympäristöön ja yhteiskuntaan (Fonseca, McAllister & Fitzpatrick, 2013). Viitekehysten yhtenä tarkoituksena on pidetty raportointikäytäntöjen yhtenäistämistä, sillä yritysvastuuraportoinnin vaihtelevat käytännöt näkyvät eroina raportoinnin laadussa eri yritysten välillä ja tietojen heikossa vertailtavuudessa (Albu, Albu, Dumitru & Dumitru, 2013). Viitekehykset voivat olla hyödyllisiä myös raportoinnin jatkuvassa kehittämisessä (Ballou, Chen, Grenier & Heitger, 2018). Seuraavaksi esitellään lyhyesti tämän tutkielman tutkimusosan kannalta tärkeimmät yritysvastuuraportointia koskevat viitekehykset: *GRI-standardit*, *Global Compactin Communication on Progress* ja suurimpia pörssiyhtiöitä koskeva kirjanpitolain 30.12.1997/1336 (KPL) 3a-luku *muiden kuin taloudellisten tietojen raportointi*.

3.2.1 GRI-standardit

Maailman laajimmin käytetty yritysvastuun raportointimalli on verkossa vapaasti saatavilla oleva *Global Reporting Initiative* -säätiön (GRI) kehittämä GRI-raportointistandardi (Niskala ym., 2019, s. 108). GRI on itsenäinen kansainvälinen säätiö, jonka tavoitteena on kehittää yhteisiä kansainvälisiä toimintamalleja yhteiskuntavastuun raportointiin. GRI-raportointiohjeita on kehitetty eri sidosryhmien välisenä yhteistyöhankkeena vuodesta 1997 lähtien. Uusi GRI-standardi julkaistiin 19. lokakuuta 2016, korvaten sitä edeltäneen neljännen sukupolven GRI G4 -ohjeiston. Merkittävimmän uudistuksen tuomat muutokset liittyvät GRI-viitekehyksen rakenteeseen, sillä GRI-standardien sisältö säilyi pääosin samana kuin G4 -ohjeistossa (Niskala ym., 2019, s. 122). Uudistuksen myötä GRI-raportointiviitekehys muuttui myös ohjeista standardeiksi. GRI-standardien käyttöön otossa oli hieman alle kahden vuoden siirtymäaika, joka mahdollisti raportoinnin GRI G4 ohjeiston mukaisesti vielä

1.7.2018 saakka. Tämän jälkeen julkaistut GRI-raportit tulee laatia noudattaen GRI-standardeja. (GRI, 2016.)

GRI-standardit koostuvat neljästä standardisarjasta, jotka jakautuvat kaikkia vastuullisuusraportin laativia organisaatioita koskeviin yleisiin standardeihin (*universal standards*) ja aihekohtaisiin standardeihin (*topic-specific standards*), joista vastuullisuusraportin laativa organisaatio valitsee toimintansa kannalta olennaiset aiheet. Yleisiin standardeihin kuuluu *GRI 100* -sarjan kolme standardia, joissa käsitellään raportoinnin periaatteita, GRI-standardien käyttöä, organisaation taustatietojen raportointia ja yritys vastuun johtamista koskevien tietojen raportointia. Aihekohtaisia standardeja on yli kolmekymmentä, ja ne on jaoteltu taloudellisen vastuun, ympäristövaikutusten ja sosiaalisen vastuun raportointia koskeviin sarjoihin *GRI 200 Economics*, *GRI 300 Environment* ja *GRI 400 Social*. Standardien sisältö pohjautuu useisiin kansainvälisiin sopimuksiin, standardeihin, toimintaohjeisiin ja aloitteisiin. Jokainen aihekohtainen standardi sisältää aiheeseen liittyvien *tunnuslukujen* (*performance indicators*) laskentaohjeet. GRI-standardien mukaisen raportin ei kuulu kattaa kaikkia standardeissa kuvattuja aiheita, vaan ne aiheet, jotka raportoiva organisaatio on tunnistanut olennaisiksi standardien sisällön määrittelyä ohjaavien periaatteiden avulla. Organisaatio voi siten käsitellä GRI-raportissa myös muita kuin aihekohtaisiin standardeihin kuuluvia aiheita. (GRI, 2016.)

GRI-standardeissa yritys vastuuraportin sisällön määrittelyä ohjaa neljä periaatetta, joita ovat *kestävän kehityksen asiayhteys* (*sustainability context*), *sidosryhmien osallistaminen* (*stakeholder inclusiveness*), *olennaisuus* (*materiality*) ja *kattavuus* (*completeness*) (GRI, 2016; Niskala ym., 2019, s. 131). Raportin tulee siis ensinnäkin kuvata organisaation toimintaa kestävän kehityksen asiayhteydessä, eli raportista tulee käydä ilmi, kuinka organisaatio pyrkii edistämään talouteen, ympäristöön tai sosiaalisiin olosuhteisiin liittyvää kehitystä. Sidosryhmien osallistamisella tarkoitetaan, että organisaatio tunnistaa kaikki sidosryhmät, joille se on tilivelvollinen ja ottaa huomioon näiden kohtuulliset odotukset raportin sisältöä koskevissa päätöksissä. Olennaisuuden periaatteeseen puolestaan kuuluu, että raportti kattaa kaikki aihealueet, joissa organisaation yhteiskunnalliset vaikutukset ovat merkittäviä tai joilla voi olla huomattava vaikutus sidosryhmien käsityksiin tai päätöksentekoon. Koska kaikki olennaiset aiheet eivät ole yhtä tärkeitä, niitä tulisi painottaa raportissa

kunkin aiheen suhteellisen merkityksen mukaisesti. Kun raportoinnin laajuus on määritetty näiden kolmen periaatteen mukaisesti, raportoivan organisaation tulee kiinnittää huomiota aiheiden laskentarajoihin ja ajallisiin ulottuvuuksiin. GRI-standardien *laskentarajan (boundary)* käsite perustuu YK:n yrityksiä ja ihmisoikeuksia koskeviin ohjaaviin periaatteisiin ja OECD:n monikansallisia yhteisöjä koskevaan ohjeistukseen, joiden mukaan yritykset ovat vastuussa omasta toiminnastaan aiheutuvien vaikutusten lisäksi osallisuudestaan liikesuhteidensa kautta aiheutuvista yhteiskunnallisista vaikutuksista. Aihekohtaisen laskentarajan tulee siksi kuvata, missä organisaation vaikutukset esiintyvät ja miten organisaatio on osallistunut näiden vaikutusten syntymiseen. Kattavuuden periaatteen mukaisesti organisaation tulee siten raportoida kaikki olennaiset aiheet ja niiden laskentarajat. Näiden lisäksi raportoinnin tulee kattaa tiedot kaikista raportointijakson olennaisista tapahtumista ja sellaisesta toiminnasta, jonka vaikutusten voi odottaa kumuloituvan tulevaisuudessa merkittäviksi. (GRI, 2016.)

Sisällön määrittelyn periaatteiden lisäksi GRI-standardeissa on kuvattu periaatteet raportin laadulle. Raportoinnin laadunmäärittelyn periaatteita on kaikkiaan kuusi:

- täsmällisyys (*accuracy*),
- tasapuolisuus (*balance*)
- selkeys (*clarity*)
- vertailukelpoisuus (*comparability*)
- luotettavuus (*reliability*)
- ja oikea-aikaisuus (*timeliness*).

Täsmällisyyden periaatteen mukaan raportoitavien tietojen on oltava riittävän täsmällisiä ja yksityiskohtaisia. Täsmällisyyteen vaikuttavat esimerkiksi kvalitatiivisen informaation selkeys ja yksityiskohtaisuus ja kvantitatiivisen informaation keräämisessä käytettyjen mittaus- ja analyysimenetelmien tarkkuus. Tasapuolisuuden periaatteeseen puolestaan kuuluu, että raportissa kuvataan sekä organisaation positiivisia, että negatiivisia vaikutuksia. Täsmällisyyden ja tasapuolisuuden periaatteiden tarkoituksena on, että sidosryhmät voivat muodostaa raportin avulla perustellun kokonaisarvion organisaation toiminnasta ja saavutuksista.

Raportin tulee myös olla selkeä, eli tietojen tulee olla helposti löydettävissä ja ymmärrettävässä muodossa. Vertailukelpoisuuden periaatteen mukaan raportoivan organisaation on pyrittävä johdonmukaiseen tietojen keräämiseen, jotta raportoinnin avulla voidaan seurata organisaation kehitystä ja mahdollisesti myös verrata sen toimintaa muihin organisaatioihin. Luotettavuudella puolestaan tarkoitetaan, että tietojen keräämiseen ja raportointiin liittyvät prosessit on toteutettu tavoilla, jotka että tietojen todenmukaisuus on mahdollista tarkastaa tai varmentaa. Lisäksi raportoinnin oikea-aikaisuudella tarkoitetaan, että raportointi on säännöllistä ja tiedot ovat hyödynnettävissä sidosryhmien päätöksenteossa silloin kun niitä tarvitaan. (GRI, 2016.)

GRI on täydentänyt yritysraportointiohjeita julkaisemalla toimialakohtaisia ohjeistoja. GRI-standardien mukaisia toimialakohtaisia ohjeita ei ole vielä julkaistu, vaan uusimmat toimialakohtaiset ohjeet perustuvat standardeja edeltäneeseen GRI G4-ohjeistukseen. GRI suosittaa toimialakohtaisten G4-ohjeiden soveltamista GRI-standardien ohella, vaikka toimialakohtaisten ohjeiden noudattaminen ei ole pakollista GRI-standardien mukaisesti raportoiville organisaatioille (GRI, 2016). Tämän tutkielman aiheeseen liittyvät elintarvikealaa koskevat toimialakohtaiset raportointiohjeet on julkaistu *G4 Sector disclosures: Food processing* -julkaisussa. Elintarvikealan toimialakohtaiset ohjeet antavat GRI G4-ohjeistusta kattavammat raportointiohjeet ja tunnuslukujen laskentakaavat elintarvikealan kannalta merkityksellisistä ja olennaisista yritys vastuun aiheista. (GRI, 2014.)

3.2.2 Global Compact

Global Compact on YK:n aloite yrityksille, jonka tavoitteena on sitouttaa yritykset noudattamaan kymmentä yleismaailmallisesti hyväksyttyä ihmisoikeuksiin, työelämään, ympäristöön ja korruption torjuntaan liittyviä periaatteita. Global Compactin kymmenen periaatteen mukaan yritysten tulee kunnioittaa kansainvälisesti hyväksyttyjä ihmisoikeuksia ja varmistaa etteivät ne osallistu ihmisoikeusrikkomuksiin. Yritysten tulee tukea työntekijöiden järjestäytymisvapautta ja työehtoneuvotteluita ja pyrkiä kaikkien pakkotyön muotojen, lapsityön ja työntekijöiden syrjinnän poistamiseen. Global Compactin periaatteet edellyttävät myös yrityksiltä ennakoivaa suhtautumista ympäristöuhkiin, aloitteellisuutta

ympäristövastuun edistämässä ja ympäristöystävällisten teknologioiden kehittämistä ja käyttöönottoa. Lisäksi yritysten on torjuttava kaikkia korruption, kiristyksen ja lahjonnan muotoja. (Global Compact, 2019).

Hankkeessa mukana olevat yritykset allekirjoittavat Global Compact -aloitteen ja raportoivat edistymisestään sitoumuksen periaatteiden noudattamisessa. Aloitteessa oli huhtikuussa 2019 mukana yli 9900 yritystä 159 maasta. Global Compact edellyttää aktiivisilta osallistujayrityksiltä vuosittaista *Communication on Progress (COP)*-raportointia. COP-raportille ole määrättyä muotoa tai omaa viitekehystä, mutta raportin on täytettävä tietyt minimivaatimukset. Minimivaatimuksiin kuuluu toimitusjohtajan allekirjoittama sitoumus Global Compactin periaatteiden jatkuvaan noudattamiseen, kuvaukset organisaation käytännön toimista ja suunnitelmista periaatteiden toteuttamisessa ja toiminnan tulosten raportointi. Global Compact tekee yhteistyötä muiden raportointiohjeistojen kehittäjien kanssa raportoinnin vaatimusten yhtenäistämiseksi, joten COP-raportointi voidaan toteuttaa esimerkiksi GRI-viitekehyksessä. (Global Compact, 2019.)

3.2.3 Muiden kuin taloudellisten tietojen raportointi

Yritysvastuuraportointi on perustunut Suomessa aina viime vuosiin asti ensisijaisesti yritysten vapaaehtoisuuteen. Vasta vuonna 2018 yritysvastuuraportoinnista tuli osalle yrityksistä pakollista, kun suuret listayhtiöt velvoitettiin lailla antamaan tietoja sosiaalisesta vastuustaan, ympäristövastuusta ja hallintotavan vastuullisuudesta. Suurimmalle osalle yrityksistä yritysvastuuraportointi on edelleen täysin vapaaehtoista.

Yleisen edun kannalta merkittävät yhteisöt ovat kirjanpitolain mukaan velvoitettuja antamaan tilinpäätöksen yhteydessä selvityksen siitä, miten ne huolehtivat ympäristöasioista, sosiaalisista asioista ja henkilöstöasioista, ihmisoikeuksien kunnioittamisesta ja korruption ja lahjonnan torjumisesta (KPL 3a:1–2.1 §). Selvityksen antamisesta määrätään KPL 3 a luvussa *Selvitys muista kuin taloudellisista tiedoista*. KPL 3a luku perustuu Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiiviin 2014/95/EU (*NFI-direktiivi*) joka annettiin 22.11.2014. Ensimmäiset

kirjanpitolain velvoittamat selvitykset muusta kuin taloudellisesta tiedosta oli annettava vuonna 2017 alkaneilta tilikausilta.

Muun kuin taloudellisen tiedon raportointi koskee yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä, joilla on tilikauden aikana keskimäärin yli 500 työntekijää (KPL 3a:1 §). Yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö on KPL 1:9 §:n määritelmän mukaan suomalainen vakuutusyhtiö, luottolaitos tai yhteisö, jonka liikkeeseen laskema arvopaperi on kaupankäynnin kohteena arvopaperimarkkinalain 14.12.2012/746 2:5 §:n mukaisesti säännellyllä markkinalla. Konsernit, joiden emoyhteisönä on yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö antavat konsolidoidun selvityksen muista kuin taloudellisista tiedoista (KPL 3a:4 §). Kirjanpitolausannon lausunnossa 1972/7.9.2017 täsmennetään, että KPL 3a:1 §:n asettama 500 työntekijän kriteeri selvityksen antamiselle lasketaan konsernien osalta koko konsernin yhteenlasketusta henkilöstömäärästä.

Vähimmäisvaatimukset selvityksen sisällölle kuvataan KPL 3a:2 §:ssä. Selvityksessä tulee olla lyhyt kuvaus yhtiön liiketoimintamallista ja kuvaus toimintaperiaatteista ja riittävän huolellisuuden turvaavista menetelmistä, joita yhtiö noudattaa huolehtiessaan ympäristöön, henkilöstöön ja sosiaalisiin kysymyksiin liittyvistä asioista, ihmisoikeuksien kunnioittamisesta ja korruption ja lahjonnan torjunnasta. Yhtiön on myös raportoitava toimintaperiaatteiden noudattamisen tuloksista ja riskeistä, jotka liittyvät edellä mainittuihin yritys vastuun osa-alueisiin. Selvityksessä on oltava myös yhtiön liiketoiminnan kannalta merkittävät muut kuin taloudelliset tunnusluvut. Lainsäädännössä ei tarkemmin eritellä mitä tietoja tai lukuja yhtiön on raportoitava eri aihealueisiin liittyen, vaan tiedot on annettava siinä laajuudessa kuin on tarpeen kirjanpitovelvollisen toiminnan vaikutusten ymmärtämiseksi. (KPL 3a:2 §.)

EU:n NFI-direktiivin implementoinnissa Suomen kansalliseen lainsäädäntöön on hyödynnetty NFI-direktiivin jäsenvaltioille sallimaa päätäntävaltaa niin, että suomalainen lainsäädäntö on raportoiville yhtiölle mahdollisimman joustava. Suomen kirjanpitolaissa on niin kutsuttu turvasatamalauserä (KPL 3a:3 §), jonka sisällyttämisestä kansalliseen lainsäädäntöön jäsenvaltiot saivat itse päättää. Sen mukaan kirjanpitovelvollinen voi jättää raportoimatta tietoja keskeneneräisin neuvotteluihin liittyvistä tapahtumista, joiden julkistaminen aiheuttaisi vakavaa haittaa

yhteisön kaupalliselle asemalle. Tietojen poisjättäminen ei kuitenkaan saa estää selkeän kuvan saamista yhteisön toiminnan kehityksestä ja taloudellisesta asemasta (KPL 3a:3 §).

NFI-direktiivin mukaan jäsenvaltiot saavat myös sallia tietojen julkaisemisen toimintakertomuksesta erillisenä selvityksenä. Selvityksen julkaisemiselle on siten Suomessa kolme vaihtoehtoista tapaa. KPL 3a:1 §:n mukaan selvitys muista kuin taloudellisista tiedoista annetaan lähtökohtaisesti toimintakertomuksen yhteydessä, mutta tiedot voi antaa myös toimintakertomuksesta erillisenä selvityksenä, jos se julkaistaan samanaikaisesti toimintakertomuksen kanssa. Tilinpäätöksestä erillisen selvityksen voi myös vaihtoehtoisesti julkaista yhtiön verkkosivulla kuuden kuukauden kuluessa tilinpäätöspäivästä, jolloin toimintakertomuksessa on viitattava tähän myöhemmin verkkosivulla julkaistavaan erilliseen selvitykseen. (KPL 3a:1 §; KPL 3a:5 §.)

Jäsenvaltiot voivat myös säätää selvityksen varmentamisen pakolliseksi, mutta suomalaisen lainsäädäntöön tätä velvoitetta ei ole kirjattu. Selvityksen antavan yhteisön tilintarkastajan on kuitenkin tarkistettava, että selvitys muista kuin taloudellisista tiedoista on annettu. Jos selvitys annetaan erillään toimintakertomuksesta, tilintarkastajan on ilmoitettava tilintarkastuskertomuksessa, jos tilinpäätöksen ja erillisen selvityksen tiedot eivät ole yhdenmukaisia. (KPL 3a:6 §). Kirjanpitolausunkunnan lausunnossa 1972/7.9.2017 todetaan, että tilintarkastaja ei tyypillisesti lausu, että selvitys muista kuin taloudellisista tiedoista on annettu, vaan tilintarkastuskertomuksessa mainitaan muiden kuin taloudellisten tietojen tarkastamisesta yleensä vain, jos tiedot eivät ole yhdenmukaisia toimintakertomuksen ja tilinpäätöksestä erillään julkaistun selvityksen välillä.

Selvityksen muodon suhteen lainsäädäntö on joustava, ja yhtiöt voivat vapaasti päättää missä muodossa ne esittävät vaaditut tiedot. KPL 3a:2 §:n mukaan selvityksen laatimisessa yhteisöt saavat halutessaan noudattaa myös kansallisia, Euroopan unionin tai kansainvälisiä toimintakehyksiä. Tällöin selvityksessä on nimettävä, mitä toimintakehystä sen laatimisessa on noudatettu. Laki sallii siten tietojen antamisen esimerkiksi GRI -raportin muodossa, kunhan lain asettamat vähimmäisvaatimukset selvityksessä oleville tiedoille täyttyvät.

Yritysvastuulainsäädännön odotetaan kehittyvän 6.6.2019 alkaneen valtioneuvoston toimikauden (hallituskauden) aikana, sillä yritysvastuulainsäädännön kehittäminen on pääministeri Antti Rinteen hallitusohjelmassa. Rinteen hallitusohjelman mukaan seuraavan hallituskauden aikana tehdään selvitys, jonka tavoitteena on yritysvastuulain säätäminen. Lain on määrä perustua yrityksille asetettavaan huolellisuusvelvoitteeseen niin kotimaisessa kuin ulkomaisessa toiminnassa (Valtioneuvosto, 2019). Huolellisuusvelvoitteella tarkoitetaan tässä yhteydessä ilmeisesti YK:n yrityksiä ja ihmisoikeuksia koskevissa periaatteissa kuvattua *due diligence* -periaatetta, jonka mukaan kaikilla yrityksillä tulisi olla käytössään asianmukaiset prosessit toimintansa kielteisten ihmisoikeusvaikutusten tunnistamiseksi, välttämiseksi ja vähentämiseksi (YK, 2011). Hallitusohjelman mukaan vastaavia tavoitteita edistetään myös EU:ssa (Valtioneuvosto, 2019).

Yritysvastuulainsäädännön kehittämisen kirjaaminen hallitusohjelmaan oli vuonna 2018 alkaneen #ykkösketjuun -kampanjan tavoitteita. Yritysvastuujärjestö Finnwatchin koordinoimassa kampanjassa oli mukana heinäkuussa 2019 yli sata suomalaisyritystä, kansalaisjärjestöä ja ammattiliittoa, ja eduskuntavaaleissa 2019 useat puolueet ja yli 400 kansanedustajaehdokasta tukivat kampanjan tavoitetta. Kampanjan tavoitteena on saada Suomeen sitova laki yritysten ihmisoikeusvastuusta. Lainsäädäntö velvoittaisi yritykset noudattamaan ihmisoikeuksia koskevaa huolellisuutta myös niiden toimiessa sellaisilla markkinoilla, joilla julkinen valta ei tue ihmisoikeuksien toteutumista. (#ykkösketjuun, 2019.)

Esimerkkinä #ykkösketjuun-kampanjan tavoittelemalle lainsäädännölle mainitaan Ranskan ja Sveitsin yritysvastuulait (#ykkösketjuun, 2019). Ranskan vuonna 2017 voimaan astunut huolellisuusvelvoitelaki velvoittaa suuria yhtiöitä valvomaan ihmisoikeuksien toteutumista ja suojelemaan ympäristöä haitoilta paitsi omissa toiminnoissaan, myös tytäryhtiöiden, toimittajien ja alihankkijoiden osalta. Lain päätarkoitus on ehkäistä yritysten toimintaan liittyviä ihmisoikeusloukkauksia ja ympäristöhaittoja, ja sen mukaan yhtiö on myös korvausvelvollinen huolellisuusvelvoitteiden laiminlyömisestä mahdollisesti aiheutuvasta vahingosta (Nolan, 2018). Yritysvastuuta koskevan lainsäädännön kehittymisen voidaan odottaa vaikuttavan jossain määrin myös yritysvastuuraportointiin, sillä esimerkiksi

ranskalaisyriyten ihmisoikeusraportoinnin on havaittu kehittyneen huolellisuusvelvoitelain seurauksena (Shift, 2019).

3.3 Yritysvastuuraportoinnin kritiikki

Koska yritysvastuuraportointi on pääasiallisesti vapaaehtoista ja vapaamuotoista, yritysvastuuraportointi kattaa hyvin eritasoisia selvityksiä yritysten vaikutusten hallinnasta. Yritysvastuuraportointia koskevassa tutkimuksessa raporttien laadussa onkin toistuvasti havaittu merkittäviä eroja eri yritysten välillä (Hbek & Wolniak; 2016 Maj, 2016; Rashidfarokhi ym. 2018). Raporttien on myös todettu olevan laadultaan enimmäkseen heikkoja varsinkin useampien vuosien takaisiin aineistoihin perustuvissa tutkimuksissa (Bouten ym., 2011; Skouloudis & Evangelinos, 2009).

Yritysvastuuraportointia on kritisoitu siitä, etteivät raportit aina anna täyttä ja luotettavaa kuvaa yrityksen toiminnasta suhteessa raportoitavaan aiheeseen. Yritys voi esimerkiksi korostaa yritysvastuuraportissa onnistumisiaan tietyissä vastuullisuusasioissa ja sivuuttaa osa-alueet, joissa se ei ole toiminut sidosryhmien odotusten mukaisesti. (Deegan, 2002.) Koska yritysvastuuraportoinnille ei ole sitovaa muotoa, yritysten mahdollisuutta käyttää raportointia sidosryhmien käsitysten manipulointiin tai toimintansa negatiivisten vaikutusten peittelyyn ei voida sulkea pois. Yritysvastuuraportoinnin on väitetty jopa toimivan kulissina, jonka avulla yritykset piilottelevat vastuutonta toimintaa (Cho, Laine, Roberts & Rodrigue, 2015). Tällaista legitimaation maksimointia peittelyn ja salaamisen keinoilla kutsutaan myös viherpesuksi (Laufer, 2003; Roberts & Koeplin, 2007).

Tutkimuksissa on löydetty viitteitä siitä, että yritykset todella jättävät raporttoimatta toimintansa negatiivisista vaikutuksista vahingollisen julkisuuden välttämiseksi (Belal & Cooper, 2011) ja legitimitietin suojelemiseksi (Chauvey, Giordano-Spring, Cho & Patten, 2014; Deegan & Gordon, 1996). Hummelin ja Schlickin (2016) mukaan tämä ongelma voidaan yhdistää erityisesti heikkolaatuisiin yritysvastuuraportteihin. Eurooppalaisten yritysten vastuullisuutta ja yritysvastuuraporttien laatua tutkineet Hummel ja Schlick havaitsivat, että vastuullisesti toimivat yritykset julkaisevat korkealaatuisempia yritysvastuuraportteja kuin heikommin liiketoimintansa vastuullisuudesta huolehtivat yritykset. Hummelin ja Schlickin mukaan

vastuullisemmin toimivat yritykset viestivät korkealaatuisten raporttien avulla vastuullisuudestaan markkinoille, kun taas yritys vastuun suhteen huonommin suoriutuvat yritykset pyrkivät heikktasoisilla raporteilla peittämään vastuullisuutensa todellista tilaa ja suojelemaan toimintansa legitimitteettiä.

Lisäksi yrityksen lähestymistapa yritys vastuuraportointiin voi olla enemmän symbolinen sen sijaan, että raportointi olisi todella kytköksissä yrityksen tavoitteisiin ja rakenteisiin. Symbolisella yritys vastuuraportoinnilla yritys pyrkii hallitsemaan imagoaan ja saavuttamaan sidosryhmien hyväksynnän toiminnalleen muuttamatta strategiaansa tai prosessejaan yhteiskunnallisten normien mukaisiksi. Tällöin yritys raportoi yritys vastuusta luodakseen vaikutelman siitä, että toiminta on linjassa yhteiskunnan odotusten ja arvojen kanssa. (Michelon, Pilonato & Riccerri, 2015.) Symbolisessa lähestymistavassa yritys vastuuraportoinnin omaksuminen on vastine ulkoisiin paineisiin, kuten muiden yritysten toimintaan tai sijoittajien, asiakkaiden tai yleisön odotuksiin. Yrityksen sisäiset tavoitteet ja toimintatavat eivät todellisuudessa muutu. (Shabana & Ravlin, 2014.)

3.4 Yritys vastuuraportoinnin laatu

Yritys vastuuraportoinnin laadulle ei ole yksiselitteisiä kriteerejä. Yritys vastuuraportointi on moniulotteinen konsepti, jolloin raportoinnin laatu muodostuu useista eri tekijöistä. Maailman käytetyimmän raportointiviitekehyksen kehittäjänä GRI:n voidaan nähdä olevan merkittävässä roolissa yritys vastuuraportoinnin laadun määrittelyssä. GRI-standardien raportoinnin sisällön ja laadunmäärittelyn periaatteiden tarkoituksena on ohjata standardeja noudattavaa organisaatiota tuottamaan korkealaatuinen yritys vastuuraportti (GRI, 2016). Raportin lukijalle voi kuitenkin olla vaikea arvioida kriteerien toteutumista. Esimerkiksi yrityksen onnistumista tasapuolisuuden periaatteen noudattamisessa ei voida tutkia pelkästään raportin sisältämän informaation avulla.

GRI:n asettamien yritys vastuuraportoinnin normien lisäksi raportoinnin laatua voidaan tarkastella teoreettisten viitekehyksen näkökulmista. Helfaya ym. tutkivat raporttien laatijoiden ja käyttäjien näkemyksiä ympäristöraportoinnin laatuun vaikuttavista tekijöistä ja muodostivat niiden pohjalta mallin raportoinnin laadulle.

Mallin mukaan raportoinnin laadussa on kolme keskeistä ulottuvuutta: *sisältö*, *luotettavuus* ja *viestintä*. Sisältöön vaikuttavia laadun tekijöitä ovat raportoinnissa käytetyt informaatiotyypit, mittarit, raportoitujen aiheiden määrä ja sisällön volyymi. Luotettavuuteen puolestaan vaikuttavat raportointistandardien käyttö ja tietojen ulkopuolinen varmennus. Viestinnällä Helfaya ym. (2019) tarkoittavat raporttien luotettavuutta parantavien visuaalisten työkalujen, kuten taulukoiden ja kuvaajien käyttöä. Ulottuvuuksien suhteelliset merkitykset raportoinnin kokonaislaadulle eivät ole yhtä suuret: sisältöön liittyvät tekijät määrittävät yhteensä 53 prosenttia koko raportoinnin laadusta, luotettavuuteen 31 prosenttia ja viestintään loput 16 prosenttia. Sisältö on siis selvästi tärkein laadun ulottuvuus.

Michelon, Pilonato ja Ricceri (2015) esittävät, että yritysvastuuraportoinnin laatuun vaikuttaa informaation laadun lisäksi yritys vastuun johtaminen. Kun yrityksen sitoutuminen yritys vastuuseen on enemmän symbolista, raportointi keskittyy yleensä enemmän yleisluontoisiin kuvauksiin raportoivan yrityksen tulevaisuuden odotuksista ja periaatteista. Raportointi siitä, mitä tavoitteita yritys haluaa saavuttaa sidosryhmille tärkeissä asioissa ja miten yritys on toimenpiteillään edistänyt näihin tavoitteisiin pääsemistä sen sijaan edellyttää Michelin ym. mukaan vahvempaa sitoutumista yritys vastuun johtamiseen. Yritys vastuun johtaminen parantaa siis yrityksen mahdollisuuksia tuottaa raportteihin merkityksellistä sisältöä.

3.4.1 Yritys vastuuraportoinnin laadun tutkiminen

Yritys vastuuraportoinnin laadun tutkimuksessa käytettävät mittarit voidaan jakaa kahteen laajaan kategoriaan. Näistä ensimmäinen käsittää kvantitatiiviset mittarit, jotka pyrkivät ilmaisemaan raportin laadun määrällisten arvojen, kuten raportin *volyymin* eli sen sisältämien sivujen, lauseiden tai sanojen määrän tai tietojen esiintymisfrekvenssien perusteella. (Dyduch, 2018.) Toiseen kategoriaan kuuluvat sisällönanalyysiin pohjautuvat menetelmät, joissa raportteja arvioidaan niiden kvalitatiivisten ominaisuuksien perusteella (Al-Tuwaijri, Christensenin ja Hughes, 2004). Yritys vastuuraportoinnin laadun tutkimuksessa käytettäviä kvalitatiivisia mittareita ovat esimerkiksi erilaiset raportointi-indeksit (Bachoo, Tan & Wilson, 2013) ja informaatiotyyppisiin perustuvat mittarit (Rashidfarokhi, Toivonen & Viitanen, 2018).

Kvantitatiivisten mittareiden käyttö yritysraportoinnin laadun tutkimuksessa on ollut yleistä niiden käytön helppouden ja objektiivisuuden vuoksi (Velte, 2017). Kvantitatiivisiin mittareihin liittyy kuitenkin huomattavia rajoituksia. Sivumääriin voi lukeutua runsaasti informaatioarvoltaan vähäisiä kuvia, ja toisaalta sana- ja lausemäärät eivät huomioi tärkeiden kuvaajien ja taulukoiden tietosisältöä. (Al-Tuwaijri ym., 2004.) Kvantitatiivisia mittareita on kritisoitu yritysraportoinnin laadun tutkimuksessa siitä, että mittarit eivät kerro mitään informaation laadusta tai olennaisuudesta (Bachoo ym., 2013). Kvantitatiivisten mittareiden avulla voidaan kuitenkin tarkastella sitä, mitä aiheita raporteissa käsitellään ja missä suhteissa. Dyduch (2018) mukaan niiden käyttö raportoinnin laadun mittarina perustuukin yleensä oletukselle siitä, että raportoinnin volyymin voidaan katsoa kuvaavan aiheen tärkeyttä raportoivalle organisaatiolle.

Raportointi-indeksien avulla puolestaan voidaan selvittää, miten hyvin raportit täyttävät tietyt kriteerit. Tällöin analyysia varten laaditaan tyypillisesti lista aiheista tai tiedoista, joiden esiintymistä tai puuttumista raportissa testataan, ja raportti pisteytetään. (Bachoo ym., 2013.) Kehittyneemmät indeksit pyrkivät lisäksi kuvaamaan sisällön laatua tarkemmin määrittämällä kriteereille painotuksia ja arvioimalla informaatiota erilaisilla asteikoilla (Dyduch, 2018; Al-Tuwaijri ym., 2004). Tutkimuksissa käytettyjen indeksien kriteerit voivat perustua esimerkiksi GRI-raportointiohjeisiin (Maj, 2016; Morhardt, Baird & Kelly, 2002), yritysraportointia tai sen osa-alueita koskevaan kirjallisuuteen (Wiseman, 1982), tai konsulttiyritysten laatimiin yritysraportoinnin suorituskykykymittaristoihin (Hbek, 2014). Kriteerejä voivat olla esimerkiksi raportin tietojen ulkopuolinen varmennus (Devi, Amran & Lee, 2014), raportointiviitekehysten käyttö (Rezaee & Tuo, 2019) ja GRI-raportointiohjeissa kuvattujen aiheiden käsittely (Rashidfarkohi ym., 2018).

Bachoo ym. (2013) huomauttavat, että yritysraporttien informaation laadun mittaaminen on aina epätäydellistä, sillä informaation vaikutus vastaanottajaan vaihtelee yksilökohtaisesti ja asiayhteydestä riippuen. Raporttien pisteyttämisessä tutkijat joutuvat tekemään oletuksia ja yleistyksiä sidosryhmien odotuksista ja arvoista (Bachoo ym., 2013). Pisteytykset eivät näin ollen välttämättä heijasta sitä, miten hyvin raportti vastaa raportin laatijoiden ja käyttäjien tarpeisiin. Helfaya ym. (2019) toteavat

lisäksi, että tutkimuksissa käytetyt kvalitatiiviset laatukriteerit tyypillisesti suosivat standardien mukaisia raportointikäytäntöjä innovatiivisten ratkaisujen sijaan. Tutkimuksissa usein käytetyt laatukriteerit, kuten raporttien tietojen ulkoinen varmennus ja GRI-viitekehysten noudattaminen eivät myöskään välttämättä takaa, että yrityksen lähestymistapa yritysvastuuseen olisi symbolinen (Michelon ym., 2015).

Yksinkertaisimmillaan raportointi-indeksit testaavat jonkin sisällön esiintymistä tai puuttumista analysoitavassa materiaalissa. Tällaisissa tutkimuksissa raportoinnin laadun voidaan katsoa riippuvan esimerkiksi siitä, kuinka useaa yritysvastuuseen liittyvää aihetta raportissa käsitellään. Esimerkiksi Majn (2016) tutkimuksessa yritysten raportointikäytännöt pisteytettiin antamalla yritykselle piste jokaisesta GRI G4 -raportointiohjeisiin kuuluvasta aiheesta, josta yritys antoi tietoa yritysvastuuraportissaan tai verkkosivullaan. Majn tutkimuksessa käytetty laadun mittari mittaa siten raportoinnin *laajuutta*, eli raportoitujen aiheiden lukumäärää. Raportoinnin laajuuden käyttöön yritysvastuuraportoinnin laadun mittarina liittyy samoja rajoituksia kuin raportoinnin volyymeihin perustuviin mittareihin, sillä niiden tavoin raportoinnin laajuus ei myöskään kuvaa informaation laatua.

Informaation laatua voidaan tutkia paremmin informaatiotyyppien avulla. Vuontisjärvi (2006) analysoi henkilöstöasioiden raportointia suomalaisyritysten vuosiraportoinnissa ja havaitsi, että raportointi-informaatio voitiin jaotella kolmeen kategoriaan. Ensimmäiseen kategoriaan (*principle indicators*) kuuluu yritysten arvoihin tai tavoitteisiin liittyvä informaatio, toiseen kategoriaan (*process indicators*) kuvaukset vastuullisuutta edistävästä toimenpiteistä tai toimintamalleista ja kolmanteen kategoriaan toiminnan tulosten raportointi (*performance indicators*). Rashifarokhi ym. (2018) tutkivat Vuontisjärven (2006) informaatiotyyppien perustuvan sisällönanalyysin avulla suomalaisten kiinteistöalalla toimivien yhtiöiden yritysvastuuraportoinnin laatua. Tutkimuksessa jokainen analysoitava raportti käytiin lause lauseelta läpi, ja jokaiselle yritysvastuulinformaatiota sisältävälle lauseelle määrättiin rakennus- ja kiinteistöalan toimialakohtaiseen GRI G4 -ohjeistukseen sisältyvistä aiheista aihetta kuvaava koodi ja informaatiotyyppi. Tutkimuksen avulla saatiin tietoa siitä, mistä aiheista yritykset raportoivat, kuinka paljon informaatiota jokaisen aiheen raportointi käsitti ja missä aiheissa tulosten raportointi oli puutteellista.

Bouten ym. (2011) esittävät, että tietyn yritysvastuuseen liittyvän aiheen raportoinnin laatu paranee, jos raportointi kattaa kaikki kolme Vuontisjärven (2006) kuvaamaa informaatiotyyppiä. Esimerkiksi päästöistä raportoidessa tämä voisi tarkoittaa sitä, että yritys raportoi (i) tavoitteestaan vähentää päästöjä tietyllä määrällä, (ii) toimenpiteistä, jotka se on tehnyt tämän tavoitteen saavuttamiseksi ja (iii) toteutuneen päästöjen vähenemisen. Jonkin informaatiotyypin puuttuminen tarkoittaisi sitä, että raportista ei käy ilmi, mitä yritys on saavuttanut tai haluaa saavuttaa tietyn aiheen suhteen, mitä se on tehnyt edistääkseen tavoitettaan tai mistä toimenpiteistä saavutetut tulokset johtuvat. Raportoinnin puutteet ovat niin ikään vielä suuremmat, jos aiheen raportointi käsittää ainoastaan yhden informaatiotyypin. Kaikki kolme informaatiotyyppiä antavat siis yhdessä selkeämmän kuvan yrityksen suhteesta raportoitavaan aiheeseen. Bouten ym. tutkivat yritysvastuuraporttien laatua selvittämällä, missä määrin eri aiheista raportointi kattaa kaikki kolme informaatiotyyppiä. Bouten ym. kutsuvat tätä *raportoinnin kokonaisvaltaisuusasteeksi* (*level of comprehensive reporting*).

Raportoinnin kokonaisvaltaisuus kuvaa sitä, miten monipuolisesti yritys raportoi suhteestaan käsiteltävään aiheeseen. Koska kokonaisvaltainen raportointi edellyttää yritykseltä jokaiseen raportoitavaan aiheeseen liittyviä toimenpiteitä ja muutosten monitorointia, kokonaisvaltaisen raportoinnin voidaan odottaa perustuvan todellisiin muutoksiin yrityksen toiminnassa. Näin ollen kokonaisvaltaisen raportoinnin edellytykset huomioon ottaen on epätodennäköistä, että raportoinnissa olisi kyse symbolisesta rakenteesta, jos raportoinnin kokonaisvaltaisuusaste on korkea. Raportoinnin kokonaisvaltaisuuden matala taso puolestaan voi kertoa puutteista yritysvastuun aiheen johtamisessa. Raportoinnin kokonaisvaltaisuusasteessa ei ole myöskään painotuksiin liittyvää ongelmaa. Se ei myöskään erityisesti suosi standardien mukaista raportointia, vaan pystyy myös osoittamaan puutteita esimerkiksi GRI-raportoinnissa. Vastaavasti myös yritysten itse kehittämällä raportointimalleilla on periaatteessa täysin mahdollista tuottaa kokonaisvaltaisuuden kannalta laadukas raportti.

Tämän tutkielman tutkimusosan sisällönanalyysi on toteutettu Boutenin ym. (2011) raportoinnin kokonaisvaltaisuutta mittaavan sisällönanalyysin menetelmän mukaisesti. Koska informaatiotyypit on kytkettävä aina käsiteltävänä olevaan

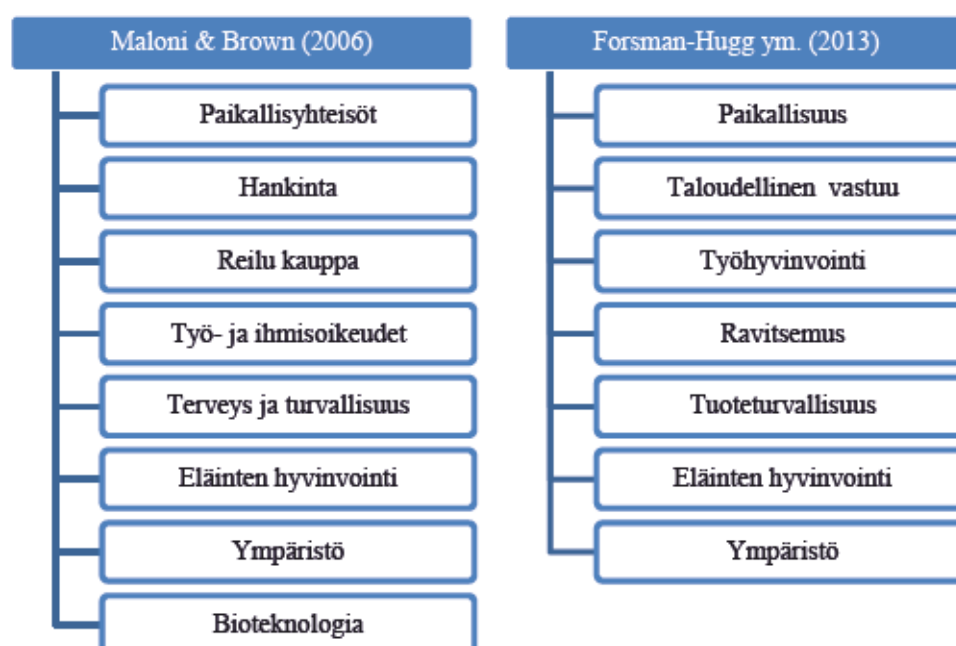
yritysvastuun aiheeseen, valittu menetelmä tuottaa kokonaisvaltaisuuden ohella informaatiota raportoinnin laajuudesta. Lisäksi analysoitavana yksikkönä ovat yksittäiset lauseet tai virkkeet, jolloin menetelmän avulla on mahdollista saada informaatiota myös niiden määrästä, eli raportoinnin volyymistä. Valitun menetelmän avulla raportoinnin laatua voidaan siis tarkastella monipuolisesti kokonaisvaltaisuuden, laajuuden ja volyymin avulla. Menetelmä on kuvattu tarkemmin luvussa 5.

Koska yritysvastuuraportoinnin laatu on moniulotteinen konsepti, raportoinnin laatua on vaikeaa mitata kaikkia laatuun vaikuttavia tekijöitä huomioiden. Tämän tutkielman tutkimusosassa käytettävät raportoinnin laadun mittarit keskittyvät raportoinnin sisältöön, joka on Helfayan ym. (2019) mukaan tärkein raportoinnin laadun ulottuvuus. Tarkemmin ilmaistuna valittu sisällönanalyysin menetelmä tuottaa informaatiota kolmesta Helfayan ym. löytämästä neljästä sisällön laatuun vaikuttavasta tekijästä: informaatiotyypeistä, raportoitujen aiheiden määrästä ja sisällön volyymistä. Ainoastaan raportoinnissa käytetyt mittarit jäävät Helfayan ym. määrittelemistä yritysvastuuraportoinnin sisällön laatuun vaikuttavista tekijöistä käsittelemättä. Raportoinnin kokonaisvaltaisuuden avulla on lisäksi mahdollista arvioida yrityksen sitoutumista yritysvastuun johtamiseen.

4 ELINTARVIKETEOLLISUUDEN VASTUULLISUUSNÄKÖKOHDAT

Elintarviketeollisuus ja ruoantuotanto ovat keskeinen osa yhteiskuntaa, sillä niiden vaikutukset näkyvät niin ihmisten terveydessä ja hyvinvoinnissa, taloudessa ja työllisyydessä kuin ympäristössäkin (Risku-Norja & Mäenpää, 2009). Koska elintarviketeollisuus on osa ruokaketjua, sen vastuullisuutta voidaan mallintaa ruokaketjun vastuullisuuden näkökulmien avulla.

Maloni ja Brown (2006) tutkivat yhdysvaltalaiseen ruokaketjuun liittyviä erityisiä vastuullisuuskysymyksiä ja muodostivat niiden pohjalta kahdeksan näkökulmaa kattavan viitekehyksen ruokaketjun yritysvastuulle. Myös Forsman-Hugg, ym. (2013) selvittivät yhteistyössä elintarviketeollisuusyhtiöiden ja eri sidosryhmien kanssa suomalaisen ruokaketjun kannalta tärkeimmät yritysvastuukysymykset, ja päätyivät samankaltaiseen tulokseen kuin Maloni ja Brown (kuvio 1).



Kuvio 1. Ruokaketjun vastuullisuus

Forsman-Huggin ym. (2013) mukaan suomalaisen ruokaketjun vastuullisuudessa nähdään seitsemän keskeistä ulottuvuutta. Lähes samat ulottuvuudet sisältyvät myös Malonin ja Brownin (2006) viitekehykseen, joskin ne on jäsennellyt hieman eri tavalla. Esimerkiksi Malonin ja Brownin viitekehyksen kategoria *terveys ja turvallisuus* pitää

sisällään samoja asioita kuin Forsman-Huggin ym. ulottuvuudet *ravitsemus* ja *tuoteturvallisuus*. Myös kategorioiden ja ulottuvuuksien laajuudessa on eroja: Maloni ja Brown käsittelevät ruokaketjun taloudellista vastuuta lähinnä *reilun kaupan* ja hyväntekeväisyyden näkökulmista, kun Forsman-Huggin ym. mallissa taloudellisen vastuun ulottuvuus on laajempi. Forsman-Huggin ym. mukaan ruokaketjussa työolosuhteet taas nähdään *työhyvinvointiin*, eli motivaatioon ja työturvallisuuteen liittyvinä kysymyksinä, kun Maloni ja Brown lähestyvät aihetta työ- ja ihmisoikeuskysymyksien kannalta. Malonin ja Brownin viitekehyksessä on lisäksi yksi kategoria, *bioteknologia*, joka ei sisälly Forsman-Huggin ym. ruokaketjun vastuullisuuden ulottuvuuksiin.

Forsman-Huggin ym. (2013) ulottuvuudet liittyvät nimenomaan suomalaiseen ruokaketjuun, kun taas Malonin ja Brownin (2006) viitekehyksessä on huomioitu enemmän toimialan kansainvälisiä vastuullisuuskysymyksiä. Vaikka tämä tutkielma käsittelee suomalaisen elintarviketeollisuuden yritysvastuuta, kansainväliseen ruoan arvoketjuun liittyviä näkökulmia ei voida täysin sivuuttaa, sillä ne koskettavat myös tutkimuksen kohteena olevia yhtiöitä. Näin ollen sekä Malonin ja Brownin että Forsman-Huggin ym. malleja hyödyntämällä voidaan muodostaa tarkempi kuva suomalaisen elintarviketeollisuuden keskeisimmistä taloudellisista, sosiaalisista ja ympäristövaikutuksista.

4.1 Taloudelliset vaikutukset

Elintarviketeollisuudella on merkittäviä valtakunnallisia ja alueellisia vaikutuksia talouteen ja työllisyyteen (Forsman-Hugg ym., 2013). Elintarviketeollisuuden eli elintarvikkeiden ja juomien valmistus on neljänneksi suurin teollisuudenala Suomessa metalli- kemian- ja metsäteollisuuden jälkeen (Tilastokeskus, 2018). Suomessa toimi vuonna 2017 noin 2860 elintarvikkeita jalostavaa yritystä. Lukuun on laskettu mukaan kaikki yritykset, joiden tilikauden liikevaihto ylitti 10 000 euroa. Suurin osa näistä on pieniä, alle viisi henkilöä työllistäviä yrityksiä - vain viisi prosenttia elintarviketeollisuuden yrityksistä työllistää enemmän kuin 50 henkilöä. (Töyli, 2018.) Elintarviketeollisuudessa työskenteli vuonna 2017 Luonnonvarakeskuksen (Luke) selvityksen mukaan 37 600 henkilöä. Kaikkiaan ruoka-alalla työskentelee Suomessa lähes 250 000 henkilöä, kun mukaan lasketaan maatalouden, elintarviketeollisuuden,

elintarvikekaupan ja ravitsemuspalveluiden työntekijät. Lisäksi ruoka-ala työllistää välillisesti 86 000 muiden alojen työntekijää esimerkiksi palvelualojen tukitoiminnoissa, liikenteessä, kaupassa ja rakentamisessa. Tämä tarkoittaa, että 13 % Suomen työllisistä työskentelee ruoka-alalla joko suoraan tai välillisesti. (Luke, 30.5.2017).

Suomalainen elintarviketeollisuus on vahvasti sidoksissa kotimaiseen alkutuotantoon, sillä elintarvikkeita jalostetaan enimmäkseen kotimaisista raaka-aineista. Elintarviketeollisuusliiton (ETL) mukaan peräti 82 prosenttia kotimaisen elintarviketeollisuuden käyttämistä raaka-aineista on peräisin Suomesta (ETL, 2019). Alkutuotannon jatkuvuuden turvaaminen ja taloudellisen arvon oikeudenmukainen jakautuminen ruokaketjun eri toimijoiden välillä liittyvät Forsman-Huggin ym. (2013) mukaan siksi keskeisesti elintarviketeollisuuden taloudelliseen vastuuseen. Näihin seikkoihin vaikuttavat merkittävästi elintarviketeollisuuden tuottajille maksamat ostohinnat. Malonin ja Brownin (2006) mukaan elintarviketeollisuuden yritys vastuuseen kuuluu siten *reilu kauppa*, eli viljelijöille ja alkutuotannon työntekijöille riittävän elannon ja elinkeinon pysyvyyden mahdollistavan korvauksen maksaminen.

Maloni ja Brown (2013) pitävät lisäksi paikallisyhteisöjen tukemista ja kehittämistä yhtenä elintarvikeyhtiöiden vastuun osa-alueena, mutta Suomessa sillä ei ole kovin suurta merkitystä. Tämä liittyy eroihin pohjoismaisten ja angloamerikkalaisten hyvinvointivaltioiden välillä (Midttun ym., 2015): Suomessa koulutuksen, infrastruktuurin ja terveydenhuollon kaltaiset palvelut rahoitetaan pääsääntöisesti julkisin varoin. Jotkin suomalaiset elintarvikeyhtiöt kertovat kuitenkin tukeneensa taloudellisesti raaka-ainetoimittajiensa paikallisyhteisöjä Suomen ulkopuolella (esim. Fazer, 2019; Paulig, 2019).

4.2 Sosiaaliset vaikutukset

Muiden teollisuusalojen tavoin henkilöstön hyvinvointi ja työturvallisuus ovat keskeisiä sosiaalisen vastuun aiheita myös elintarviketeollisuudelle. Työturvallisuuskeskuksen (2019) mukaan elintarviketeollisuudessa tyypillisiä terveys- ja turvallisuushaittoja ovat muun muassa melu, kuumissa ja kylmissä

lämpötiloissa työskentely, altistuminen jauhopölylle sekä käsin tehtävät nostot ja siirrot, toistotyö ja staattiset työasennot. Myös esimerkiksi leikkaavat tai terävät työvälineet ja muut esineet sekä liikkuvat koneet aiheuttavat elintarviketeollisuudessa tapaturmavahinkoja (SEL & ETL, 2017). Työhyvinvointiin vaikuttavat lisäksi työoloihin, motivaatioon, palkkaukseen ja tasa-arvoon liittyvät tekijät (Forsman-Hugg ym., 2013).

Elintarviketeollisuuden sosiaalisen vastuun erityispiirteinä ovat ihmisten terveyteen, ravitsemukseen ja tuotantoeläinten hyvinvointiin liittyvät kysymykset (Forsman-Hugg ym., 2013; Maloni & Brown, 2006). Elintarviketeollisuudessa on korkeat vaatimukset tuoteturvallisuudelle, sillä elintarvikeväitteiset patogeenit ja zoonootit aiheuttavat sairastumisia ja jopa kuolemia (Laitinen ym., 2015, s. 6). Terveysriskejä aiheuttavat myös muun muassa ruoan sisältämät allergeenit, luonnon toksiinit, torjunta-ainejäämät, raskasmetallit, lääkeaineet ja kasvunestojat (Chassy, 2010; Lehotay & Chen, 2018). Ravinto on myös itsessään merkittävä ihmisten terveyteen vaikuttava tekijä. Virheravitseminen, eli aliravitseminen, ravintoaineiden epätasapainoinen saanti ja liikaravitseminen on kokonaisuutena merkittävin terveysongelmien aiheuttaja maailmassa. Virheravitseminen on myös sosioekonominen ongelma, joka haittaa taloudellista ja inhimillistä kehitystä. (Global Nutrition Report, 2018.) Elintarviketeollisuus voi vaikuttaa ravitsemukseen esimerkiksi tuotteiden ravintosisällön, tuotekehityksen, tuoteportfolion, tuoteinformaation, mainonnan ja informaation jakamisen kautta (Heikkurinen ym., 2012).

Tuotantoeläinten hyvinvointiin vaikuttava sääntely ja käytännöt vaihtelevat maittäin (Averós ym., 2013). Luomueläintuotannossa on tietyiltä osin tavanomaista eläintuotantoa korkeammat vaatimukset eläinten hyvinvoinnille (EY 834/2007). Eläinsuojelulain (247/1996) mukaan kaikkia eläimiä tulee kohdella hyvin, eikä niille saa aiheuttaa turhaa kärsimystä. Myös eläinten terveydestä, fysiologisista tarpeista ja käyttäytymistarpeista tulee huolehtia (Eläinsuojelulaki 2:3 §). Teollisessa eläintuotannossa on kuitenkin useita osa-alueita, joilla eläinten hyvinvointia voitaisiin parantaa. Eläinten terveyteen ja hyvinvointiin vaikuttavat eläinten pito-olosuhteet, käsittely ja eläinten omat ominaisuudet, kuten ikä ja rotu (Blokhuys, Keeling, Gavinelli & Serratos, 2008). Pito-olosuhteista riippuen tuotantoeläimillä on vaihtelevat mahdollisuudet esimerkiksi liikkumiseen, ulkoiluun, lepoon ja sosiaalisiin suhteisiin.

Myös muun muassa pitopaikkojen eläintiheys, valaistus, ravinto, virikkeet ja lattiamateriaalit vaikuttavat eläinten terveyteen ja hyvinvointiin (Averós ym., 2013). Eläinten kuljetus, teurastus ja niihin liittyvät käsittelyt puolestaan voivat altistaa eläimet useille eri stressitekijöille, kuten nälälle, janolle, ahdistukselle tai loukkaantumisille. Eräät kivuliaat toimenpiteet, kuten nupoutus tai kastointi, ovat myös tavallisia tuotantoeläinten käsittelyssä. (Sullivan, Amos & van de Weerd, 2017.) Eläinten jalostuksella on myös saatu tuotettua esimerkiksi nopeakasvuisempia ja paremmin tuottavia eläinrotuja, mutta jalostamisen seurauksena joistakin eläinroduista on tullut alttiimpia sairauksille tai eläimen luontaista liikkumista rajoittaville rakenteellisille muutoksille (Olsson, Gamborg & Sandøe, 2006). Eläimiin kohdistuvien negatiivisten vaikutusten vähentäminen ja hyvinvoinnin parantaminen ovat siten keskeinen osa eläinperäisiä elintarvikkeita jalostavien yhtiöiden yritys vastuuta.

Forsman-Huggin ym. (2013) mukaan suomalaisen ruokaketjuun ei koeta liittyvän merkittäviä työoikeuksia koskevia heikkouksia, mutta ihmisoikeuskysymysten merkitys kasvaa hankittaessa raaka-aineita Suomen ulkopuolelta. Monien raaka-aineiden tuotantoon liittyy usein raskasta, manuaalista ja vaarallista maataloustyötä, joka yhdistyy mataliin palkkoihin, työvoiman ylitarjontaan, huonoihin työolosuhteisiin ja siirtotyöhön. Eettisiin periaatteisiin pohjautuva hankinta on siksi keskeistä elintarviketeollisuudelle. (Maloni & Brown, 2006.) Finnwatch julkaisi maaliskuussa 2019 raportin suomalaisen elintarvikeyhtiö Valion toimitusketjun ihmisoikeusriskeistä. Finnwatchin selvityksen mukaan kahden ananasmehutiivistettä ja sakeuttajia Valiolle toimittavan yhtiön Thaimaassa sijaitsevilla tuotantolaitoksissa havaittiin merkittäviä siirtotyöntekijöiden oikeuksiin liittyviä riskejä, jotka eivät olleet tulleet esille Valion omissa toimittaja-auditointiprosesseissa (Finnwatch, 2019; Valio, 2019.) Selvitys osoittaa, että globaaleihin toimitusketjuihin liittyvät ongelmat koskettavat myös pääasiallisesti kotimaisiin raaka-aineisiin tukeutuvia suomalaisia elintarvikeyhtiöitä.

4.3 Ympäristövaikutukset

Elintarviketeollisuuden merkittävimmät ympäristökuormitukset liittyvät tuotannon energian- ja vedenkulutukseen sekä tuotteiden valmistukseen ja pakkaamiseen

käytettäviin materiaaleihin. Energiaa tarvitaan erityisesti kuumennus-, jäähdytys- ja pakastusprosesseihin, ja sen kulutus vaihtelee elintarviketeollisuuden eri toimialojen ja tuotantoprosessien välillä. Jäähdytyksen ja elintarviketurvallisuuteen liittyvien korkeiden hygieniavaatimusten vuoksi elintarviketeollisuudessa käytetään myös runsaasti vettä. Erilaisia pakkausmateriaaleja kuluu myös paljon, sillä pakkaukset ovat keskeisiä elintarviketurvallisuuden ja ruoan säilyvyyden kannalta. Ympäristövaikutuksia muodostuu myös jätteistä, jätevesistä, varastoinnista ja kuljetuksesta. Elintarviketeollisuudella on siten välittömiä vaikutuksia esimerkiksi ilmastomuutokseen, rehevöitymiseen ja luonnonvarojen riittävyyteen. Elintarviketeollisuuden suoria ympäristövaikutuksia on pyritty vähentämään lainsäädännön ja vapaaehtoisten tehokkuussitoumusten avulla. (Riipi ym., 2014, s. 13–21). Ympäristönsuojelulain (527/2014) 4:27–28 §:n ja liitteen 1 mukaan elintarvikkeita valmistavat laitokset tarvitsevat toiminnalleen ympäristöluvan toiminnan ylittäessä tietyn kapasiteetin tai mikäli toiminnasta saattaa aiheutua vesistön pilaantumista tai muita haittoja lähiympäristöön. ELY-keskukset ja kunnat valvovat ympäristöluvanvaraista toimintaa koko sen elinkaaren ajan, minkä vuoksi ympäristöluvanvaraisten laitosten on raportoitava valvontaviranomaisille määräajoin päästöistään ja toiminnastaan (Ympäristöhallinto, 2019).

Monet elintarviketeollisuusyhtiöt ovat panostaneet myös epäsuoriin ympäristövaikutuksiinsa kehittämällä alkutuotantoa tehokkaammaksi ja ympäristöystävällisemmäksi, sillä ruoantuotannon suurimpien ympäristövaikutusten on todettu syntyvän maataloustuotannossa (Chastain, Vis, Gail Smith & Chahley, 2009). Maan muokkaaminen ja raivaaminen maatalouskäyttöön vapauttavat maahan sitoutunutta hiilidioksidia ilmakehään. Kasvihuonekaasupäästöjä syntyy myös viljelyssä käytettävistä lannoitteista, joista aiheutuu lisäksi rehevöitymistä. Viljelyssä käytettävillä kasvinsuojeluaineilla taas voi olla haitallisia vaikutuksia myös muihin kuin kohde-eliöihin paitsi suoraan, myös rikastumalla ravintoketjussa. Tilojen erikoistuminen vain muutamien lajien viljelyyn, elinympäristöjen pirstaloituminen ja rehevöityminen puolestaan heikentävät luonnon monimuotoisuutta. Eläintuotannolla on niin ikään merkittäviä vaikutuksia ympäristöön, sillä rehuntuotanto ja laiduntaminen vaativat merkittävän määrän maa-alaa. Ympäristövaikutuksia muodostuu myös esimerkiksi eläinten ruoansulatuksesta aiheutuvista kasvihuonekaasupäästöistä ja energian- ja vedenkulutuksesta. Lisäksi eläinten

lääkitseminen voi johtaa antibioottiresistenttien taudinaiheuttajien kehittymiseen. (Riipi ym., 2014, s. 18–20.) Ympäristövaikutuksia muodostuu myös arvoketjun loppupäässä erityisesti ruokahävikin kautta (van den Bos Verma, de Vreede, Achterbosch & Rutten, 2020).

5 TUTKIMUSMENETELMÄ

Tutkimuksen kartoitetaan elintarviketeollisuusyhtiöiden yritys vastuuraportoinnin laatua Boutenin ym. (2011) kuvaaman sisällönanalyysin menetelmän avulla. Analyysin tavoitteena on selvittää suomalaisen elintarviketeollisuuden yritys vastuuraportoinnin laadun nykyinen taso.

5.1 Otoksen valinta

Tutkimuksen yhtiöiden valinnassa hyödynnettiin Voitto+ -tietokannan yritystietoja. Tietokannasta haettiin toimialaluokitukseen 10100-10890 kuuluvat suomalaiset yritykset, joiden liikevaihto oli vuonna 2018 vähintään 40 miljoonaa euroa ja taseen loppusumma 20 miljoonaa euroa. Juomia ja eläinten ruokia valmistavat yritykset jäivät asetetun toimialavalinnan ulkopuolelle. Saadussa listauksessa oli 29 yritystä, joista osa oli ulkomaalaisten konsernien tytäryhtiöitä ja osa samaan suomalaiskonserniin kuuluvia yhtiöitä. Koska tutkimus haluttiin keskittää suomalaisiin raportointikäytäntöihin, ulkomaisiin konserneihin kuuluvat yhtiöt poistettiin otoksesta. Koska konsernit raportoivat yritys vastuusta koko konsernin osalta, listalla olleiden samaan suomalaiskonserniin kuuluvien yritysten tiedot korvattiin konsernin nimi- ja tilinpäätöstiedoilla, jotka haettiin Kauppalehti.fi:n yrityshakupalvelusta. Jäljelle jääneiden 14 yhtiön joukosta lopulliseen otokseen valittiin 9 yhtiötä, joiden yritys vastuuraportti tai vuosiraportti oli saatavilla yhtiön verkkosivulla. Pois jäi viisi yksityistä osakeyhtiötä, jotka olivat myös liikevaihdolla mitattuna joukon pienimmät yhtiöt. Lopulliseksi otoskooksi saatiin näin 9 konsernia, joiden vuoden 2018 liikevaihto ylittää 200 miljoonaa euroa.

Taulukko 1. Otoksen yhtiöt

Konsernin nimi	Emoyhtiön yhtiömuoto	Liikevaihto (milj. €)	Henkilöstö keskimäärin
Apetit	Julkinen osakeyhtiö	283,1	564
Atria	Julkinen osakeyhtiö	1 438,5	4 460
Fazer	Osakeyhtiö	1 618,2	13 242
HKScan	Julkinen osakeyhtiö	1 715,4	7 179
Paulig	Osakeyhtiö	907,5	2 140

Raisio	Julkinen osakeyhtiö	228,2	335
Saarioinen	Osakeyhtiö	249,1	1 069
Snellman	Osakeyhtiö	289,9	1 499
Valio	Osakeyhtiö	1 733,9	4259

Taulukon tiedot ovat vuodelta 2018. Saarioinen-konsernin liikevaihto ja henkilöstömäärä on haettu asiakastieto.fi:n yritystiedoista. Muiden yritysten tiedot on koottu yhtiöiden tilinpäätöksistä.

Apetit

Apetit on vuonna 1950 perustettu elintarvikekonserni, jonka kotipaikka on Säkylä. Apetit Oyj:n osake on listattu Nasdaq Helsinki Oy:ssä vuodesta 1989 lähtien. Apetit-konsernin liiketoiminta jakautuu kolmeen osa-alueeseen: vihannes- ja ruokapakasteisiin keskittyneeseen Ruokaratkaisuihin, kasviöljyä ja öljykasvipohjaisia rehuraaka-aineita tuottavaan Öljykasvituotteisiin ja viljan, öljykasvien ja rehuraaka-aineiden kauppaan erikoistuneeseen Viljakauppaan. Yhtiön tuotantolaitokset sijaitsevat Suomessa, ja yhtiöllä on Suomen lisäksi toimipisteitä Baltiassa, Venäjällä, Kazakstanissa ja Ukrainassa. Apetit työllisti vuonna 2018 keskimäärin 564 henkilöä. Apetit on raportoinut vuodesta 2017 lähtien yritys vastuusta vuosiraportoinnin yhteydessä. Ennen vuotta 2017 yhtiö on julkaissut erilliset henkilöstö- ja ympäristöraportit. (Apetit, 2019.) GRI:n tietokannasta löytyy Apetit Oyj:n yritys vastuuraportteja vuodesta 2013 lähtien (Apetit, 2013).

Atria

Atria on elintarvikekonserni, joka toimii Suomessa, Ruotsissa, Tanskassa, Virossa ja Venäjällä. Konsernin tärkeimpiä tuoteryhmiä ovat tuore liha ja lihajalosteet, valmisruoat ja eläinten rehut. Konsernin henkilöstömäärä oli vuonna 2018 keskimäärin 4460 henkilöä, joista hieman yli puolet työskenteli Suomessa. Yhtiö on perustettu vuonna 1903, ja sen kotipaikka on Kuopio. Atria Oyj:n osake on listattu Nasdaq Helsingissä vuodesta 1991

lähtien. (Atria, 2019a.) Atria julkaisi ensimmäisen yritys vastuuraporttinsa vuonna 2009 (Atria, 2019b).

Fazer

Fazer on suomalainen elintarvike- ja ruokapalvelukonserni, jonka emoyhtiö on Oy Karl Fazer Ab. Fazer-konsernin toiminta jakautuu neljään liiketoiminta-alueeseen, joita ovat leipomotuotteita valmistava Fazer Leipomot, makeisia ja keksejä valmistava Fazer Makeiset, ruoka- ja ravintolapalveluja tuottava Fazer Food Services¹ ja välipalatuotteita valmistava Fazer Lifestyle Foods. Lisäksi konserniin kuuluu leipomomyymälä- ja kahvilatoiminnan liiketoimintayksikkö Fazer Retail. Konsernin noin 15 700:sta työntekijästä 44 % työskentelee Suomessa. Kaikkiaan Fazerilla on toimintaa kahdeksassa eri maassa. (Fazer, 2018.) Fazer raportoi yritys vastuusta osana vuosikertomusta, mutta konserni on aikaisemmin julkaissut vuosikertomukseen integroitujen vastuullisuustietojen lisäksi erillisiä vastuullisuuskatsauksia, joista viimeisin on vuodelta 2016. Fazer-konserni julkaisi ensimmäisen yritys vastuuraportin vuonna 2005 (Fazer, 2006).

HKScan

HKScan on lihatuotteita ja -jalosteita ja valmisruokia valmistava elintarvikekonserni. HKScan on listattu Nasdaq Helsingissä vuodesta 1997 lähtien. Yhtiöllä on toimintaa Suomessa, Ruotsissa, Tanskassa, Baltian maissa ja Puolassa. Koko konsernissa työskenteli vuonna 2018 keskimäärin 7179 henkilöä, joista 2883 työskenteli Suomessa. (HKScan, 2019.) HKScanin vuosikertomuksissa on ollut oma osio vastuullisuudelle

¹ Fazer Food Services -liiketoiminnan myynnistä monikansalliselle Compass Group plc:lle tiedotettiin kesäkuussa 2019 (Compass Group, 11.6.2019).

vuodesta 2009 lähtien (HKScan, 2010). Yhtiön vuosikertomuksessa on raportoitu jonkin verran henkilöstö- ja ympäristötietoja myös ennen vuotta 2009 (HKScan, 2009).

Paulig

Paulig on kansainvälisesti toimiva elintarvikekonserni, jonka pääkonttori sijaitsee Helsingissä. Pauligin liiketoiminta jakautuu kolmeen osa-alueeseen: Paulig Coffee, Paulig Foods ja Paulig Snacks, joiden tärkeimpiä tuotteita ovat esimerkiksi kahvi, mausteet ja kasvipohjaiset elintarvikkeet. Pauligilla on toimintoja 13 eri maassa ja tuotantolaitoksia Suomen lisäksi muualla Euroopassa ja Venäjällä. Pauligin noin 2200 työntekijästä suurin osa työskentelee Belgiassa, Ruotsissa ja Suomessa. (Paulig, 2019a.) Paulig on raportoinut yritysvastuusta vuodesta 2003 lähtien (Paulig, 2015).

Raisio

Raisio on viljatuotteisiin, elintarvikkeiden terveysvaikutteisiin ainesosiin ja kalanrehuihin keskittynyt elintarvikekonserni. Yhtiön osake on noteerattu Nasdaq Helsingissä ja yhtiön tuotantolaitokset sijaitsevat Suomessa. (Raisio, 2019a.) Raisiolla on toimintaa 11 maassa. Konsernissa työskenteli vuonna 2018 319 henkilöä, joista 78 % työskenteli Suomessa. (Raisio, 2019b.) Vuodesta 2007 lähtien yhtiö on raportoinut yritysvastuusta vuosikertomuksen yhteydessä GRI-viitekehyksiä noudattaen (Raisio, 2008). Tätä ennen Raisio on laatinut erillisiä yritysvastuuraportteja. Yhtiön yritysvastuuraportointia on kehitetty vuodesta 2002 lähtien (Raisio Yhtymä, 2003). Jo vuoden 2003 raportissa viitataan GRI-raportointiperiaatteisiin (Raisio Yhtymä, 2004).

Saarioinen	<p>Saarioinen on suomalainen elintarvikekonserni. Konsernin pääkonttori sijaitsee Tampereella, ja yhtiöllä on tuotantolaitoksia Suomessa kolmella paikkakunnalla ja yksi Virossa. Konserni työllisti vuonna 2018 keskimäärin noin 1300 henkilöä. Saarioinen raportoi yritys vastuusta vuosittain Global Compact-aloitteen Communication on Progress -raportin muodossa. Saarioinen on sitoutunut Global Compact-aloitteeseen vuodesta 2013 lähtien. (Saarioinen, 2019.) Saarioisen vuosikertomusta tai tilinpäätöstä ei ollut saatavilla yhtiön verkkosivulla.</p>
Snellman	<p>Snellman on elintarvikkeisiin, valmisruokiin ja eläinruokiin keskittynyt konserni. Konsernin liiketoiminta jakautuu viiteen toimialaan, jotka ovat Lihanjalostus, Valmisruoka, Food Service, Panini ja Eläinruoka. Konsernin tuotantolaitokset sijaitsevat Suomessa ja Ruotsissa. Snellman työllisti vuonna 2018 keskimäärin noin 1500 henkilöä. (Snellman, 2019.) Snellmanin vuoden 2013 vuosikertomuksessa on raportoitu ensimmäistä kertaa yritys vastuusta omassa osiossaan (Snellman, 2014).</p>
Valio	<p>Valio on suomalainen maito-osuuskuntien omistama maitotuotteita valmistava konserni, joka on perustettu vuonna 1905. Valiolla on Suomessa 12 tuotantolaitosta, jotka valmistavat maitotuotteita kotimaan markkinoille ja vientiin. Tuotantolaitoksia on Suomen lisäksi Virossa, Latviassa ja Venäjällä. Lisäksi Valiolla on muita toimintoja Ruotsissa, Kiinassa ja Yhdysvalloissa. (Valio, 2019b.) Konsernin keskimääräinen henkilöstömäärä oli vuonna 2018 4279 henkilöä, joista 3271 työskenteli Suomessa (Valio, 2019a). Valio on raportoinut ympäristö vastuusta jo 1990-luvun lopussa ja yritys vastuusta vuodesta 2003 lähtien (Valio, 2004).</p>

5.2 Aineiston kuvaus

Tutkimuksen aineistona on valittujen yhtiöiden vuosikertomuksessa tai erillisenä yritys vastuuraporttina julkaisema yritys vastuulinformaatio. Aineistona käytetyt raportit on noudettu yhtiöiden verkkosivuilta. Kaikkien yhtiöiden yritys vastuun raportointijakso oli kalenterivuosi 2018. Aineiston tiedot on koottu taulukkoon 2.

Taulukko 2. Aineisto

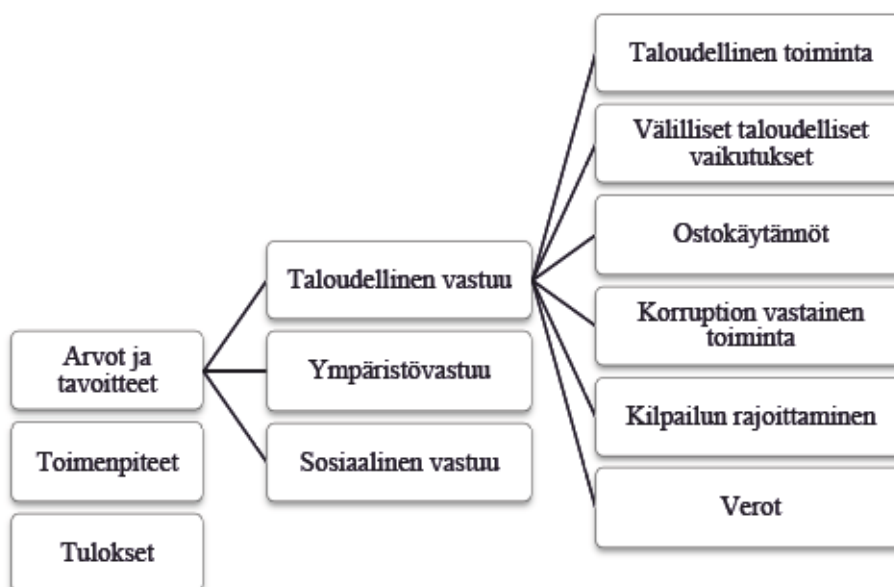
Konserni	Julkaisun nimi	Julkaisupaikka	Käytetty viitekehys
Apetit	Vuosikertomus 2018	Osana vuosikertomusta	GRI-standardit
Atria	Yritysvastuuraportti 2018	Erillinen raportti	GRI-standardit
Fazer	Fazer-konsernin vuosikatsaus 2018	Osana vuosikertomusta	Muu
Paulig	Sustainability Report 2018	Erillinen raportti	GRI-standardit
HKScan	Vuosikertomus 2018	Osana vuosikertomusta	GRI-standardit
Raisio	Vuosikatsaus 2018	Osana vuosikertomusta	GRI-standardit
Saarioinen	Global Compact - Communication on Progress (COP) 2018	Erillinen raportti	CoP-raportti
Snellman	Vuosikertomus 2018	Osana vuosikertomusta	Muu
Valio	Vastuullisuusraportti 2018	Erillinen raportti	GRI-standardit

Kaikki konsernit, joiden emoyhtiönä on julkinen osakeyhtiö (Apetit, Atria, HKScan ja Raisio) raportoivat yritys vastuusta noudattaen GRI-standardeja. Yksityisistä osakeyhtiöistä Paulig ja Valio laativat GRI-standardien mukaisen raportin. Fazer ja Snellman eivät käytä yritys vastuun raportoinnissa mitään nimettyä viitekehystä. Saarioinen laatii Communication on Progress -raportin, jossa yhtiö raportoi edistymisestään YK:n Global Compactin periaatteiden toteuttamisessa.² Otoksen yhtiöistä kaksi kolmasosaa noudattaa siis raportoinnissa GRI-standardeja.

² Global Compactin tietokannasta löytyy myös aloitteeseen sitoutuneen Raision *Communication on Progress* -raportti, joka on yhtiön englanninkielinen vuosikatsaus.

5.3 Luokitusjärjestelmä

Tutkimuksessa käytetty luokitusjärjestelmä koostuu kahdesta ulottuvuudesta: informaatiotyypeistä ja sisällöstä. Sisältö muodostuu kolmesta osa-alueesta: taloudellisesta vastuusta, ympäristövastuusta ja sosiaalisesta vastuusta, joista jokaiseen kuuluu useita aihekategorioita. Informaatiotyypit ja aihekategoriat on kuvattu tarkemmin edellä. Aineistoon sisältyvälle informaatiolle, joka ei edusta mitään informaatiotyypeistä tai kuulu mihinkään taloudellisen vastuun, ympäristövastuun tai sosiaalisen vastuun aihekategorioista (esimerkiksi GRI-100 sarjan tiedot) ei määrätä mitään koodeja. Jokainen määrätty koodi käsittää siis sekä informaatiotyypin että aihekategorian.



Kuvio 2. Luokitusrunko (mukaillen Bouten ym. 2011)

5.3.1 Informaatiotyypit

Aineistossa esiintyvä informaatio jaetaan kolmeen kategoriaan, jotka ovat (i) *arvot ja tavoitteet*, (ii) *toimenpiteet* ja (iii) *tulokset*. Nämä informaatiotyypit on johdettu Vuontisjärven (2006) ja Boutenin ym. (2011) määritelmistä. *Arvot ja tavoitteet* -kategoriaan kuuluu yrityksen arvoihin, periaatteisiin ja tavoitteisiin liittyvä informaatio. *Toimenpiteet* -kategoria puolestaan käsittää kuvaukset käytännön toimenpiteistä tai omaksutuista toimintatavoista, joiden avulla yritys pyrkii

hallitsemaan tiettyyn yritys vastuun aiheeseen liittyviä vaikutuksiaan. Tulokset -kategoriaan luokitellaan kvantitatiivinen ja kvalitatiivinen informaatio yhtiön yritys vastuuseen liittyvän toiminnan tuloksista tai muutoksesta suhteessa asetettuihin tavoitteisiin, yhtiön aikaisempaan toimintaan tai toimialan keskiarvoon. Kategoriaan kuuluu myös raportointijakson aikana saadut sertifioinnit, palkinnot, henkilöstötutkimusten ja hyvinvointimittausten tulokset, auditoinneissa havaitut poikkeamat ja tiedot lainsäädännön rikkomuksista. Vuontisjärven tavoin kategoriaan on luokiteltu kaikki tulosten raportointi riippumatta siitä, kattaako raportointi koko konsernin tai kaikki sen toimintamaat vai ainoastaan osan konserniyhtiöistä, liiketoimintayksiköistä tai toimintamaista.

5.3.2 Aihe kategoriat

Informaatiotyyppien lisäksi aineiston luokittelun toisena ulottuvuutena on raporttien sisältö. Boutenin ym. (2011) sisällön luokittelussa käyttämät aihe kategoriat perustuvat GRI G3 -raportointiohjeisiin ja Rashidfarokhi ym. (2018) muodostivat aihe kategoriat rakennus- ja kiinteistöalaa koskevan toimialakohtaisen GRI G4 -raportointiohjeen perusteella. Grayn, Kouhyn ja Laversin (1995) mukaan sisällönanalyysin kategorioiden tulisi perustua jaettuihin merkityksiin, jotta tutkimus olisi toistettavissa eri tutkijoiden toimesta. Samasta syystä kategorioiden muodostamisen tulisi perustua aiheeseen liittyvään kirjallisuuteen (Guthrie, Petty, Yongvanich ja Ricceri, 2004). Näin ollen esimerkiksi GRI-raportointiohjeet ovat Boutenin (2011) mukaan hyvä lähtökohta luokittelulle, sillä ne on muodostettu laajassa kansainvälisessä yhteistyössä, ja ne ovat vapaasti saatavilla. Tässä tutkimuksessa aihe kategorioiden määrittelyn perustana ovat GRI-standardien taloudellisen vastuun, ympäristövastuun ja sosiaalisen vastuun aihekohtaiset standardit. Kategorioihin tehtiin tarvittavat lisäykset raporttien sisällön perusteella. Lopullisista aineiston luokittelussa käytetyistä aihe kategorioista 6 kuuluu taloudelliseen vastuuseen, 10 ympäristövastuuseen ja 19 sosiaaliseen vastuuseen.

Taulukko 3. Raporttien aihe kategoriat

Taloudellinen vastuu	Ympäristövastuu	Sosiaalinen vastuu
Taloudellinen toiminta	Materiaalit	Työllistäminen

Välilliset taloudelliset vaikutukset	Energia	Henkilöstön ja työnantajan väliset suhteet
Ostokäytännöt	Vesi ja jätevedet	Työterveys ja -turvallisuus
Korruption vastainen toiminta	Biodiversiteetti	Koulutus
Kilpailun rajoittaminen	Päästöt	Monimuotoisuus ja tasavertaiset mahdollisuudet
Verot*	Jätteet	Syrjinnän kieltö
	Ympäristömääräysten noudattaminen	Järjestäytymisen vapaus ja työehtosopimukset
	Toimittajien ympäristövaikutukset	Lapsityö
	Kasvipohjainen tarjooma*	Pakko- ja rangaistustyö
	Kemikaalit*	Ihmisoikeusarvioinnit
		Paikallisyhteisöt
		Toimittajien sosiaaliset vaikutukset
		Poliittinen vaikuttaminen
		Asiakkaiden terveys ja turvallisuus
		Markkinointi ja tuotemerkinnät
		Määräystenmukaisuus
		Eläinten hyvinvointi*
		Luomuruoka*
		Terveelliset elämäntavat*

* = Raporttien sisällön perusteella lisätty aihekatgoria.

Jätevesiä koskevaa raportointiohjeistusta on tällä hetkellä kahdessa eri standardissa (GRI 303: *Water and effluents* ja GRI 306: *Effluents and waste*). Selkeyden vuoksi GRI 306–standardiin pohjautuva aihekatgoria on nimetty tässä kategoriaksi *jätteet* ja kaikki jätevesiä koskeva raportointi on luokiteltu *vesi ja jätevedet* –katgoriaan.

Sisällönanalyysin perusteella lisättiin seuraavat katgoriat:

- Koska osa tutkimuksen kohteena olevista yhtiöistä raportoi jo verovastuuseen liittyviä tietoja, taloudelliseen vastuuseen

lisättiin tutkimuksen tekohetkellä vielä julkaisemattoman GRI 207: *Tax* -standardin³ mukainen aihekattegoria *verot*.

- Toinen ympäristövastuuseen raporttien sisällön perusteella lisätty kategoria oli *kasvipohjainen tarjooma*. Kategoriaan luokiteltiin informaatio, joka liittyi liha- ja maitotuotteita korvaavien kasvipohjaisten tuotteiden kehittämiseen ja kasvisten käytön lisäämiseen. Useissa raporteissa viitattiin tällaisten tuotteiden kasvaneeseen kuluttajakysyntään, ja kasvipohjaisten tuotteiden koettiin edistävän kestävää kehitystä ja vähentävän ruoankulutuksen ympäristövaikutuksia (Apetit, 2019; Fazer, 2019; Paulig, 2019b).
- Ympäristövastuuseen lisättiin aihekattegoria *kemikaalit*, johon luokiteltu informaatio liittyi yritysten pyrkimykseen vähentää kemikaalien, torjunta-aineiden ja lannoitteiden käyttöä omassa toiminnassaan tai toimitusketjussaan.
- Tuotantoeläimiä käsittelevien yhtiöiden raporteissa oli paljon eläinten hyvinvointia koskevaa informaatiota. Tätä informaatiota varten sosiaaliseen vastuuseen lisättiin kategoria *eläinten hyvinvointi*, joka määriteltiin elintarvikealan toimialakohtaisen GRI G4 -ohjeistuksen *animal welfare* -raportointiohjeen (GRI, 2010) perusteella. Kategoriaan luokiteltiin kaikki tuotantoeläinten käsittelyyn, terveydenhuoltoon ja eläinten hyvinvointia koskevaan tutkimus- ja kehitystoimintaan liittyvä informaatio.
- Sosiaaliseen vastuuseen lisättiin toinen kategoria informaatiolle, joka liittyi terveellisten elintapojen ja hyvinvoinnin edistämiseen yhteiskunnassa. Kategorian määrittelyssä hyödynnettiin

³ GRI 207: *Tax* -standardi julkaistiin joulukuussa 2019.

elintarvikealaa koskevaa GRI G4- raportointiohjetta *healthy and affordable food* (GRI, 2010). Katteoria nimeksi valittiin tässä raporttien sisältöä paremmin kuvaava *terveelliset elämäntavat*.

- Lisäksi jotkut yhtiöt raportoivat panostuksistaan luomutuotantoon ja luomutuotteiden tarjontaan vastineena luomuruoan kasvaneeseen kuluttajakysyntään. Siltä osin kun luomutuotannon kuvaukset eivät liittyneet tuotantoeläinten käsittelyyn, luomuruokaan liittyvä informaatio luokiteltiin sosiaaliseen vastuuseen lisättyyn kategoriaan *luomuruoka*. Esimerkiksi Apetit kertoi lisäävänsä luomutuotantoa ja kehittävänsä luomutuotantoon sopivia viljelymenetelmiä (Apetit, 2019). Kuluttajabarometrin mukaan luomuruoan kysyntään vaikuttaa esimerkiksi torjunta-aineettomuus, puhtaus ja lisääaineettomuus (Saarnivaara, Kyhälä & Kallinen, 2019). Koska terveellisyyteen liittyvät syyt vaikuttavat olevan kasvaneessa kuluttajakysynnässä keskeisemmässä roolissa kuin ympäristövaikutukset, *luomuruoka*-kategoria liitettiin tässä tutkimuksessa sosiaaliseen vastuuseen.

GRI-standardien mukaan raportoivan organisaation on mahdollista yhdistää johtamiskäytäntöjen raportointi kahden tai useamman olennaisen aiheen osalta, jos organisaatio hallitsee molempia aiheita samoilla menetelmillä (GRI, 2016). Erityisesti *toimittajien ympäristövaikutukset* ja *toimittajien sosiaaliset vaikutukset* ovat aiheita, joita tutkimuksen kohteena ovat yhtiöt hallitsevat pääosin samoilla prosesseilla, kuten toimittaja-arvioinneilla, auditoinneilla ja sertifioitujen raaka-aineiden hankinnalla. Tästä syystä *toimittajien ympäristövaikutusten* ja *toimittajien sosiaalisten vaikutusten* raportointia koskevassa informaatioissa oli paljon päällekkäisyyksiä. Kategorioiden yhdistämistä ei kuitenkaan haluttu tehdä, jotta jako ympäristövastuun ja sosiaalisen vastuun osa-alueiden välillä säilyisi.

Neljää GRI-standardeihin kuuluvaa aihetta ei esiintynyt lainkaan tutkittavassa aineistossa. Nämä olivat *markkina-asema*, *turvallisuuskäytännöt*, *alkuperäiskansojen oikeudet* ja *asiakkaiden yksityisyydensuoja*. Näistä ensimmäinen liittyy taloudelliseen

vastuuseen ja loput sosiaalisen vastuuseen. Koska yritysvastuuraportointia koskevat normit, kuten edellä käsitellyt viitekehykset ja lainsäädäntö korostavat olennaisuutta raportoinnin sisällön määrittelyssä, näiden kategorioiden puuttumista ei huomioida analysoitaessa raportoinnin laatua.

5.4 Koodausprosessi

Analyysi ulottui kirjoitettuun tekstiin, taulukoihin ja kuvaajiin. Analysoitavana materiaalina olivat ainoastaan nämä raportit, joten muu materiaali joihin raporteissa viitattiin, kuten verkkosivut ja erillinen tilinpäätös, jätettiin tarkastelun ulkopuolelle. Tilinpäätösinformaatiota ei myöskään käsitelty. Näillä valinnoilla haluttiin keskittää tutkimus yritysvastuuraportointiin yritysten muusta vastuullisuusviestinnästä ja tilinpäätösraportoinnista erillisenä ilmiönä. Kohokohta- ja yhteenveto-osiot, tekstistä otetut nostot ja toimitusjohtajien katsaukset jätettiin tarkastelun ulkopuolelle samojen tietojen kaksinkertaisen käsittelyn välttämiseksi. Lisäksi GRI 100-sarjan perustiedot jäivät myös tutkimuksen ulkopuolelle.

Kaikki raportit luettiin ensin huolellisesti alusta loppuun, jotta saatiin muodostettua hyvä kuva jokaisen raportin rakenteesta. Tämän jälkeen jokainen raportti käytiin läpi luokitusjärjestelmän avulla. Analysoitava materiaali käytiin virke virkkeeltä läpi, ja jokaiselle virkeelle määrättiin aihetta ja informaatiotyyppiä kuvaava koodi. Koska kaikelle aineistossa esiintyvälle informaatiolle ei löytynyt GRI-standardeista sopivaa aihekategoriaa, ensimmäisen koodauskerran jälkeen luokitusjärjestelmää täydennettiin määrittelemällä analysoitavan materiaalin perusteella uusia kategorioita. Toisella koodauskerralla materiaali koodattiin uudelleen täydennetyn luokitusjärjestelmän avulla. Tämän jälkeen aineisto käytiin vielä koodeittain läpi, jotta voitiin varmistaa, että koodien määrääminen oli yhtenäistä eri raporttien välillä ja ettei koodauksessa ollut tapahtunut merkittäviä virheitä.

Mikäli samassa virkkeessä esiintyi useampaa kuin yhtä aihetta tai informaatiotyyppiä, virkeelle voitiin määrätä useita koodeja. Kuvaajille annettiin lähtökohtaisesti yksi informaatiotyyppiä kuvaava koodi. Kaksi tai useampia koodeja voitiin antaa esimerkiksi yhdistelmäkuvaajille ja kuvaajille, joihin oli merkitty toteuman lisäksi tavoitearvo. Käytännössä analyysi toteutettiin kvalitatiivisen sisällönanalyysin

ohjelman (QCMap) avulla. Valion yritysraporttia ei ollut saatavana tekstimuodossa, joten sen osalta analyysi toteutettiin taulukkolaskentaohjelmaa käyttäen. Valion raportin analyysissä noudatettiin samoja menetelmiä ja vaiheita kuin muidenkin raporttien käsittelyssä. Lopuksi Valion raportin tiedot yhdistettiin muista raporteista saatuun dataan.

Tutkitun kolmen informaatiotyyppin lisäksi yritysraporteissa esiintyi jonkin verran informaatiota, jolle olisi voitu määrätä aihekoodi, mutta joka ei edustanut tutkielman tekijän mielestä mitään kolmesta määritellyistä informaatiotyypeistä. Tällaisilla virkkeillä raporteissa kuvattiin tarkemmin aiheen raportoinnin taustoja:

”Maapallon pelloista noin 30-40 prosenttia on luonnonsuhteiltaan karuja nurmialueita, joita voidaan käyttää ihmiselle sopivan ruoan tuotantoon pääasiassa vain märehähtäjien avulla.” (Valio, 2019b)

”Elintarviketuotanto alkutuotannosta kulutukseen aiheuttaa vaikutuksia ympäristöön, kuten makean veden käyttöön, maankäyttöön, torjunta-aineiden käyttöön ja luonnon monimuotoisuuteen”. (HKScan, 2019).

Tyypillisesti tällaista informaatiota sisältäviä virkeitä esiintyi johdantona raportin osa-alueen alussa tai siirryttäessä uuteen aiheeseen. Valion (2019b) raportissa tämän tyyppistä informaatiota esiintyi jopa usean kappaleen mittaisissa jaksoissa.

Bouten ym. (2011), Rashidfarokhi ym. (2018) ja Vuontisjärvi (2006) eivät mainitse tämän tyyppisestä taustainformaatiosta, ja Rashidfarokhi ym. antavat ymmärtää, että kaikki heidän tutkimuksensa data pystyttiin jaottelemaan Vuontisjärven kuvaamiin informaatiotyyppisiin. GRI 103-1 *Management approach* -standardin mukaan organisaation tulee antaa jokaisen olennaisen aiheen raportoinnissa selvitys, miksi kyseinen aihe on olennainen (GRI, 2016). Taustainformaatio antaa lisää tietoa raportoitavasta ilmiöstä ja voi siten helpottaa raportin lukemista ja ymmärtämistä. Toisaalta suuri määrä tämän tyyppistä informaatiota yritysraportissa saattaa häiritä yrityksen omia arvoja, tavoitteita, toimenpiteitä ja tuloksia koskevan tiedon löytämistä ja hyödyntämistä. Koska taustainformaation merkitys raportoinnin laadulle on epäselvä, se jätettiin tämän tutkimuksen ulkopuolelle. Vastaisuudessa tehtävissä informaatiotyyppisiä koskevassa tutkimuksessa voitaisiin siksi selvittää, missä määrin

tätä informaatiotyyppiä esiintyy ja mikä sen merkitys on yritysvastuuraportoinnin laadulle.

Aineiston koodauksen reliabiliteetti eli luotettavuus tarkoittaa tutkimuksen mittaustulosten toistettavuutta. Tämän tyyppisessä tutkimuksessa reliabiliteettia pyritään usein parantamaan käyttämällä kahta tai useampaa henkilöä aineiston koodauksessa. Tällöin koodaajien väliset erot analyysin tuloksissa kertovat menetelmän reliabiliteetista: mitä lähempänä toisiaan kahden eri koodaajan saamat tulokset ovat, sitä reliaabelimpi tutkimusmenetelmä on. Yhden tutkijan tekemässä tutkimuksessa reliabiliteettia voidaan testata toistamalla tutkimus useampaan kertaan ja verrata tuloksia eri toistokertojen välillä. (Krippendorff, 2004.) Dataa tässä tutkimuksessa tehtyjen analyysikertojen välisistä eroista ei ole saatavilla.

5.5 Laadun mittarit

Sisällönanalyysin tuottaman informaation avulla yritysvastuuraportoinnin laatua voidaan tarkastella monipuolisesti raportoinnin *volyymien, laajuuden ja raportoinnin kokonaisvaltaisuuden* näkökulmista. Raportoinnin volyymillä tarkoitetaan tässä tutkimuksessa aineistosta löytyvien koodien määriä. Raportoinnin laajuus puolestaan ymmärretään raportoitujen aiheiden määräksi. Raportoinnin kokonaisvaltaisuudella tarkoitetaan sitä, että aiheen raportointi kattaa kaikki kolme luvussa 5.4.1 määriteltyä informaatiotyyppiä - *arvot ja tavoitteet, toimenpiteet ja tulokset*. Raportoinnin kokonaisvaltaisuusaste tarkoittaa kokonaisvaltaisesti raportoitujen aiheiden osuutta yhtiön raportoimista aiheista. Se lasketaan siis jakamalla niiden aiheiden lukumäärä, joissa raportointi kattaa kaikki kolme informaatiotyyppiä yrityksen raportoimien aiheiden yhteismäärällä.

Raportoinnin kokonaisvaltaisuusasteen käyttö yritysvastuuraportoinnin laadun mittarina perustuu Boutenin ym. (2011) oletukselle siitä, että raportoinnin kattaessa useampia eri informaatiotyyppisiä raportti antaa kokonaisvaltaisemman kuvan raportoivan organisaation toiminnasta ja vaikutuksista. Nimittäjänä raportoinnin kokonaisvaltaisuusasteessa on siis yhtiön itsensä raportoimien aiheiden määrä, ei kaikkien sisällönanalyysissä käytettyjen aihekategorioiden määrä. Raportoinnin

kokonaisvaltaisuusaste kuvaa siten raportoinnin kokonaisvaltaisuutta suhteessa raportin laajuuteen.

Jos oletetaan, että yritysvastuuraportoinnin laajuuden tulisi määrittyä esimerkiksi GRI-standardien olennaisuuden periaatteen (GRI, 2016) tai KPL 3 a:2§:n kuvaamalla tavalla, kaikkien yhtiöiden ei voida odottaa raportoivan jokaisesta aiheesta. Epäilemättä jotkin yhtiöt voivat myös jättää kokonaan käsittelemättä raporteissa tiettyjä yhtiön vaikutusten kannalta olennaisia aiheita. Koska erot raportoinnin laajuudessa eri yhtiöiden välillä voivat johtua perustelluista syistä tai raportoinnin puutteista, raportoinnin kokonaisvaltaisuutta ja laajuutta tarkastellaan tässä tutkimuksessa erillisinä laadun ulottuvuuksina. Lisäksi huomioidaan raportoinnin volyymi, sillä vähäinen volyymi voi vaikuttaa siihen, ettei raportti kokonaisvaltaisuudesta huolimatta vastaa kovin hyvin raportin lukijan informaatiotarpeeseen.

6 TULOKSET

Sisällönanalyysin tuloksia käsitellään seuraavissa osioissa. Ensin tarkastellaan elintarviketeollisuuden taloudellisen vastuun, ympäristövastuun ja sosiaalisen vastuun raportointia. Tämän jälkeen vartaillaan eri elintarvikeyhtiöiden raportoinnin laatua, jotta voidaan muodostaa käsitys siitä, miten yhtenäistä yritysvastuuraportoinnin laatu on eri elintarviketeollisuusyhtiöiden välillä.

6.1 Elintarviketeollisuuden yritysvastuuraportoinnin laatu

Sisällönanalyysin perusteella aineistosta löydettiin 3141 koodia. Näistä 361 kuuluu taloudelliseen vastuuseen, 1202 ympäristövastuuseen ja 1578 sosiaaliseen vastuuseen. Taloudellisen vastuun raportoinnin volyymissä on näin ollen merkittävä ero kahteen muuhun osa-alueeseen verrattuna: vain 11,49 % koodeista kuuluu taloudelliseen vastuuseen. Osaltaan tämä liittyy eroihin osa-alueiden laajuudessa, sillä sosiaalisen vastuun ja ympäristövastuun osa-alueet käsittävät taloudellista vastuuta suuremman määrän aiheita. Tämän lisäksi taloudellisen vastuun koodien määrään on voinut vaikuttaa analysoitavaan materiaaliin liittyvä rajausta, jossa muut raportit jätettiin analyysin ulkopuolelle. Esimerkiksi Atrian ja Raision yritysvastuuraporteissa kerrotaan taloudelliseen vastuuseen liittyvien tietojen löytyvän yhtiöiden tilinpäätöksistä.

Jos osa-alueen koodien määrä suhteutetaan osa-alueiden laajuuteen eli osa-alueen sisältämien aiheiden määriin, taloudellisen vastuun raportointi on edelleen volyymin suhteen heikompaa kuin kahden muun osa-alueen raportointi. Koodeja raportoitua aihetta kohti kokonaisluvuiksi pyöristettynä on ympäristövastuussa 120, sosiaalisessa vastuussa 83 ja taloudellisessa vastuussa 60. Vaikka sosiaalisen vastuun raportoinnin volyymi on kokonaisuutena ympäristövastuun raportointia suurempi, ympäristövastuussa jokaista aihetta käsitellään keskimäärin huomattavasti kattavammin. Eri aiheista raportoitujen koodien määrät on koottu taulukkoon 4. Koodien volyymin vaihteluväli on suuri; volyyymilla mitattuna vähiten raportoidusta aiheesta (*järjestäytymisen vapaus ja työehtosopimukset*) löytyy koko aineistosta vain neljä koodia, kun taas yleisin aihekoodi (*eläinten hyvinvointi*) esiintyy aineistossa 347 kertaa.

Taulukko 4. Informaatiotyyppien jakaumat yritys vastuun osa-alueilla

	Taloudellinen vastuu		Ympäristövastuu		Sosiaalinen vastuu		Koko aineisto	
	n	%	n	%	n	%	n	%
Arvot ja tavoitteet	98	27,15	256	21,30	366	23,19	720	22,92
Toimenpiteet	233	64,54	782	65,06	1026	65,02	2041	64,98
Tulokset	30	8,31	164	13,64	186	11,79	380	12,10
Yhteensä	361	100,00	1202	100,00	1578	100,00	3141	100,00

n = koodien määrä, % = informaatiotyyppien prosenttiosuus osa-alueen koodeista

Taululukosta 4 nähdään, että suurin osa (64,98 %) aineistoista löytyneistä koodeista on *toimenpiteet*-informaatiotyyppiä. Seuraavaksi eniten (22,92 %) on *arvot ja tavoitteet* -informaatiotyyppiä ja vähiten *tulokset*-informaatiotyyppiä (12,10 %). Informaatiotyyppien suuruusjärjestys on yhdenmukainen Rashidfarokhin ym. (2018) suomalaisen kiinteistösektorin yritys vastuuraportointia koskevan analyysin tulosten kanssa. *Toimenpiteet*-informaatiotyyppien osuudet ovat lähes yhtä suuret kaikilla kolmella osa-alueella, mutta *arvot ja tavoitteet* ja *tulokset* -informaatiotyyppien raportoinnissa osa-alueiden välillä on enemmän eroja. *Arvojen ja tavoitteiden* osuus on taloudellisen vastuun osa-alueella selvästi korkeampi ja *tulosten* osuus selvästi alempi kuin kahdella muulla osa-alueella. Korkein *tulokset*-informaatiotyyppien osuus on ympäristövastuun raportoinnissa.

Taulukko 5. Informaatiotyyppien yhdistelmien raportointi

Yhdistelmä	Taloudellinen vastuu		Ympäristövastuu		Sosiaalinen vastuu		Koko aineisto	
	N	%	N	%	N	%	N	%
i, ii ja iii	9	25,00	48	60,00	52	42,98	109	45,99
i ja ii	18	50,00	15	18,75	30	24,79	63	26,58
i ja iii	1	2,78	1	1,25	3	2,48	5	2,11
ii ja iii	0	0,00	3	3,75	1	0,83	4	1,69
vain i	1	2,78	2	2,50	21	17,36	24	10,13
vain ii	5	13,89	10	12,50	13	10,74	28	11,81
vain iii	2	5,56	1	1,25	1	0,83	4	1,69
Yhteensä	36	100,00	77	100,00	121	100,00	237	100,00

N = Kyseisellä informaatiotyyppien yhdistelmällä raportoitujen aiheiden lukumäärä aineistossa. Suurin arvo lihavoitu. i = arvot ja tavoitteet, ii = toimenpiteet, iii = tulokset

Taulukko 5 näyttää, että kaikkien kolmen informaatiotyyppien raportointi on selvästi yleisin yhdistelmä ympäristövastuun ja sosiaalisen vastuun osa-alueiden raportoinnissa, kun taas taloudellisen vastuun raportoinnissa yleisin informaatiotyyppien yhdistelmä on *arvot ja tavoitteet* ja *toimenpiteet*. Raportoinnin kokonaisvaltaisuusaste on siten 60,00 % ympäristövastuun osa-alueella, 42,98 % sosiaalisessa vastuussa ja 25,00 % taloudellisessa vastuussa. Raportoinnin kokonaisvaltaisuusasteiden poikkeaminen toisistaan osoittaa selviä eroja raportoinnin laadussa yritysvastuun osa-alueiden välillä, joista edellä tehdyt havainnot raportoinnin volyyymeistä antoivat jo viitteitä. Taloudellisen vastuun raportointi ei siten ole laadultaan kahta muuta osa-aluetta heikompaa ainoastaan laajuuden ja volyymin suhteen, vaan myös raportoinnin kokonaisvaltaisudella mitattuna. Raportoinnin kokonaisvaltaisuusaste on niin ikään korkeampi ympäristövastuun osa-alueella kuin sosiaalisessa vastuussa, mikä on linjassa aikaisempien havaintojen kanssa osa-alueiden raportoinnin laajuuteen suhteutetuista volyyymeistä. Ympäristövastuun raportointi kattaa siten keskimäärin enemmän informaatiota jokaista raportoitua ympäristövastuun aihetta kohti laskettuna, ja raportoinnin kokonaisvaltaisuden aste on selvästi korkeampi kuin kahdella muulla osa-alueella. Sosiaalisen vastuun raportoinnin laatu on taloudellisen vastuun ja ympäristövastuun väliltä niin raportoinnin laajuuteen suhteutetulla volyyymillä kuin raportoinnin kokonaisvaltaisudella mitattuna. Sosiaalinen vastuu eroaa kahdesta muusta osa-alueesta erityisesti pelkän *arvot ja tavoitteet* -informaatiotyyppien raportoinnissa. Taloudellisen vastuun ja ympäristövastuun raportoinnissa tämän informaatiotyyppien yhdistelmän osuus on erittäin pieni, mutta sosiaalisessa vastuussa yli kuudesosassa aiheista raportointi kattaa pelkän *arvot ja tavoitteet* -informaatiotyyppien. Sosiaalinen vastuu käsittää osa-alueista laajimman joukon aiheita, mutta kaikkien aiheiden osalta raportointi ja sen taustalla vaikuttava johtaminen eivät selvästi ole vielä edenneet arvojen ilmaisemisesta yleisellä tasolla toimenpiteiksi ja tuloksiksi.

Taulukko 6. Taloudellisen vastuun aiheiden raportoinnin laatu

	Raportoivat yhtiöt	Kokonaisvaltaisesti raportoivat yhtiöt	Volyyymi	Raportti- kohtainen volyyymi
Taloudellinen toiminta	8	50,00 %	84	10,50
Epäsuorat taloudelliset vaikutukset	7	0 %	59	8,43

Ostokäytännöt	9	33,33 %	162	18,00
Korruption vastainen toiminta	7	28,57 %	35	5,00
Kilpailun rajoittaminen	3	0 %	5	1,67
Verot	2	0 %	16	8,00

Raportoivat yhtiöt = Aiheesta raportoitvien yhtiöiden lukumäärä

Kokonaisvaltaisesti raportoitvien yhtiöiden osuus = Aiheesta kaikki kolme informaatiotyyppiä raportoineiden yhtiöiden osuus aiheesta raportoineista yhtiöistä. Luvut likiarvoja.

Kuten luvussa 4 todettiin, elintarviketeollisuudella on merkittäviä taloudellisia vaikutuksia, jotka liittyvät työllisyyteen, reiluun kauppaan ja alueelliseen hyvinvointiin (Forsman-Hugg ym., 2013; Maloni ja Brown, 2006). Nämä näkyvät myös elintarviketeollisuuden taloudellisen vastuun raportoinnissa. Taloudelliseen vastuuseen liittyvästä informaatiosta huomattava osa koskee *ostokäytäntöjä* (162 koodia), ja se on taloudellisen vastuun aiheista ainoa, jota käsitellään kaikissa analysoiduissa raporteissa. Yhtiöt raportoivat kokonaisvaltaisesti taloudellisen vastuun osa-alueella *taloudellinen toiminta* -aiheesta, josta puolet aihetta käsitelleistä yhtiöistä raportoivat kaikkia kolmea informaatiotyyppiä. Vaikka *ostokäytännöt* on raportoinnin volyymien suhteen kattavimmin raportoitu taloudellisen vastuun aihe, vain kolmasosa yhtiöistä raportoi siitä kokonaisvaltaisesti. Lisäksi useimmissa raporteissa käsitellään *korruption vastaista toimintaa*, joka ei liity erityisesti elintarviketeollisuuteen, vaan liiketoimintaan ylipäätään. Aiheen raporttikohtaisesta volyymistä voi päätellä, ettei aihetta ole koettu tärkeäksi käsitellä kovin kattavasti.

Raportoinnin kokonaisvaltaisuuden tarkastelu osoittaa raportoinnin olevan taloudellisen vastuun osa-alueella heikkolaatuista erityisesti kolmen aiheen osalta. Yksikään yhtiö ei raportoi kokonaisvaltaisesti *välilliset taloudelliset vaikutukset*, *kilpailun rajoittaminen* ja *verot* -aihekatgorioista. Näistä kahdesta jälkimmäisestä raportoi vain harva yhtiö, mutta *välillisiä taloudellisia vaikutuksia* on käsitelty useimmissa raporteissa. Aineiston perusteella elintarvikeyhtiöiden välilliset taloudelliset vaikutukset liittyvät enimmäkseen toimitusketjun työllistäviin vaikutuksiin ja viljelijöiden ja tuottajien kannattavuutta tukeviin palveluihin. Yhtiöt eivät näytä asettaneen välillisille taloudellisille vaikutuksille mitattavia tavoitteita, mistä kertoo myös se, ettei tästä aiheesta raportoitu lainkaan *tulokset* -informaatiotyyppiä.

Taulukko 7. Ympäristövastuun aiheiden raportoinnin laatu

	Raportoivat yhtiöt	Kokonaisvaltaisesti raportoivat yhtiöt	Volyyymi	Raportti- kohtainen volyyymi
Materiaalit	9	66,67 %	136	15,11
Energia	9	88,89 %	199	22,11
Vesi ja jätevedet	9	77,78 %	143	15,89
Biodiversiteetti	6	50,00 %	46	7,67
Päästöt	9	55,56 %	158	17,56
Jätteet	9	100,00 %	170	18,89
Ympäristömääräysten noudattaminen	6	16,67 %	18	3,00
Toimittajien ympäristövaikutukset	9	77,78 %	253	28,11
Kasvipohjainen tarjooma	7	14,29 %	41	5,86
Kemikaalit	7	14,29 %	38	5,43

Raportoivat yhtiöt = Aiheesta raportoivien yhtiöiden lukumäärä

Kokonaisvaltaisesti raportoivien yhtiöiden osuus = Aiheesta kaikki kolme informaatiotyyppiä raportoineiden yhtiöiden osuus aiheesta raportoineista yhtiöistä.

Kaikki ympäristövastuun aiheet ovat ilmeisen tärkeitä suomalaisille elintarvikeyhtiöille, sillä ympäristövastuun aihekategorioista jokaista käsitellään vähintään kuudessa otoksen yhdeksästä raportista. Ympäristövastuusta löytyy myös aineiston ainoa aihe, *jätteet*, jossa kokonaisvaltaisesti raportoivien yhtiöiden osuus on 100 prosenttia. Ympäristövastuun aiheista kuusi - *materiaalit*, *energia*, *vesi ja jätevedet*, *päästöt*, *jätteet* ja *toimittajien ympäristövaikutukset* - esiintyvät kaikissa raporteissa. Näissä aiheissa kokonaisvaltaisesti raportoivien yhtiöiden osuus on yli 50 prosenttia, kun taas jäljelle jäävistä ympäristövastuun aiheista kokonaisvaltaisesti raportoivien yhtiöiden osuus on 50 prosenttia tai vähemmän. Kokonaisvaltaisesti raportoivien yhtiöiden osuudet ovat siis korkeammat niissä aiheissa, joista kaikki yhtiöt raportoivat kuin niissä, joista raportoivien yhtiöiden osuus on pienempi. Taustalla vaikuttavat todennäköisesti ympäristöjohtaminen ja viranomaisvaatimukset, sillä kaikilla tutkimuksen kohteena olevilla yhtiöillä on ainakin osassa tuotantolaitoksistaan käytössä sertifioitu ympäristöjärjestelmä ISO 14001, ja *toimittajien ympäristövaikutukset* -aihetta lukuun ottamatta nämä kaikkien yhtiöiden raportoimat aiheet voivat liittyä tuotantolaitosten ympäristölupiin.

Ympäristövastuun raportointi on kokonaisvaltaisesti raportoivien yhtiöiden osuuden perusteella heikkolaatuisinta aineiston perusteella lisätyissä aihekategorioissa *kasvipohjainen tarjooma* ja *kemikaalit*, jotka eivät sisälly GRI-standardeihin tai elintarvikealan toimialakohtaisiin GRI-G4 raportointiohjeisiin. Näiden aiheiden raportointi on myös volyymin suhteen suppeaa. Aiheet ovat siten todennäköisesti uudempia elintarviketeollisuuden ympäristövastuun raportoinnissa, ja niiden johtaminen ja raportointikäytännöt ovat vielä varhaisemmassa kehitysvaiheessa. GRI-standardeihin kuuluvista aihekategoriasta raportointi on heikkolaatuisinta aiheista *biodiversiteetti* ja *ympäristömääräysten noudattaminen*. Ruoantuotannon vaikutukset luonnon monimuotoisuuteen näkyvät enemmän alkutuotannossa kuin elintarviketeollisuudessa, mikä voi rajoittaa elintarviketeollisuusyhtiöiden mahdollisuuksia hallita biodiversiteettiin liittyviä vaikutuksia. *Ympäristömääräysten noudattaminen* -aiheen raportoinnin suhteen elintarviketeollisuudella ei näytä olevan yhtenäistä linjaa, sillä jokaisella aihetta käsittelevistä yhtiöistä raportointi kattaa erin informaatiotyyppien yhdistelmän.

Taulukko 8. Sosiaalisen vastuun aiheiden raportoinnin laatu

	Raportoivat yhtiöt	Kokonaisvaltaisesti raportoivat yhtiöt	Volyyymi	Volyyymi / raportoivat yhtiöt
Työllistäminen	9	66,67 %	129	14,33
Henkilöstön ja työnantajan väliset suhteet	4	50,00 %	23	5,75
Työterveys- ja turvallisuus	9	88,89 %	248	27,56
Koulutus	9	66,67 %	116	12,89
Monimuotoisuus ja tasavertaiset mahdollisuudet	9	44,44 %	53	5,89
Syrjinnän kieltö	8	12,50 %	15	1,88
Järjestäytymisen vapaus ja työehtosopimukset	3	0 %	4	1,33
Lapsityö	5	0 %	5	1,00
Pakkotyö	4	0 %	5	1,25
Ihmisoikeusarvioinnit	8	0 %	37	4,63
Paikallisyhteisöt	3	33,33 %	15	5,00
Toimitusketjun sosiaaliset vaikutukset	9	88,89 %	225	25,00
Poliittinen vaikuttaminen	5	0 %	9	1,80

Asiakkaiden terveys ja turvallisuus	9	88,89 %	273	30,33
Markkinointi ja tuotemerkinnät	8	37,50 %	23	2,88
Määräystenmukaisuus	5	0	9	1,80
Eläinten hyvinvointi	5	60,00 %	347	69,40
Luomuruoka	4	25,00 %	14	3,50
Terveelliset elämäntavat	5	20,00 %	28	5,60

Raportoivat yhtiöt = Aiheesta raportoivien yhtiöiden lukumäärä

Kokonaisvaltaisesti raportoivat yhtiöt = Aiheesta kaikki kolme informaatiotyyppiä raportoineiden yhtiöiden osuus aiheesta raportoineista yhtiöistä.

Myös sosiaalisesta vastuusta löytyy kuusi aihetta, jotka esiintyvät kaikissa otoksen raporteissa. Ne liittyvät yhtiöiden keskeisiin sidosryhmiin – työntekijöihin, toimittajiin ja asiakkaisiin. Kaikissa raporteissa esiintyvät aiheet *työllistäminen, työterveys ja -turvallisuus, koulutus, monimuotoisuus ja tasavertaiset mahdollisuudet, toimitusketjun sosiaaliset vaikutukset ja asiakkaiden terveys ja turvallisuus*. Sosiaalisen vastuun aiheista kokonaisvaltaisesti raportoivien yhtiöiden osuudet ovat suurimmat aiheissa *työterveys ja -turvallisuus, toimittajien sosiaaliset vaikutukset ja asiakkaiden terveys ja turvallisuus* -aiheissa, jotka ovat myös *eläinten hyvinvointi* -aiheen jälkeen volyymin suhteen kattavimmin raportoidut aiheet. *Eläinten hyvinvointi* on volyymin suhteen koko aineiston selvästi kattavimmin raportoitu aihe, mikä johtuu erityisesti yhdestä yhtiöstä: aihekategoriaan luokitelluista 347 koodista 202 löydettiin HKScanin raportista. Seuraavaksi suurimmat kokonaisvaltaisesti raportoivien yhtiöiden osuudet ja volyymi ovat aiheissa *työllistäminen* ja *koulutus*. *Markkinointi- ja tuotemerkinnät, syrjinnän kieltä ja monimuotoisuus ja tasavertaiset mahdollisuudet* puolestaan erottuvat aiheina, joissa raportoivien yhtiöiden määrät ovat korkeat, mutta raportoinnin laatu jää verrattain heikoksi.

Sosiaalisen vastuun aiheista lähes kolmasosa on sellaisia, joista yksikään yhtiö ei raportoi kokonaisvaltaisesti. Taulukosta 8. nähdään, että näiden aiheiden raportointi on myös volyymin suhteen enimmäkseen erittäin suppeaa: *ihmisoikeusarvioinnit*-aihetta lukuun ottamatta kunkin aiheen raportointi käsittää alle 10 koodia. *Lapsityö, pakko- ja rangaistustyö ja ihmisoikeusarvioinnit* liittyvät suomalaisten yhtiöiden kohdalla tyypillisesti enemmän hankintaketjuun kuin suoraan yhtiöiden omaan toimintaan (Forsman-Hugg ym., 2013; Rashidfarokhi, 2018). *Toimittajien sosiaaliset*

vaikutukset -aiheen raportointi pitää siten sisällään mahdollisesti myös näihin kolmeen aiheeseen liittyvää toimintaa ja tuloksia. Yhtiöiden omat toimittajavalinta- ja auditointikäytännöt eivät kuitenkaan aina ole riittäviä globaalien ihmisoikeusriskien hallinnassa, kuten esimerkiksi Finnwatchin (2019) Valion hankintaketjua koskeva selvitys osoittaa. Näin ollen ihmisoikeuksiin liittyvien aiheiden raportoinnin heikko taso voi liittyä puutteisiin näiden aiheiden johtamisessa ja vaikutusten hallinnassa.

6.2 Elintarviketeollisuusyhtiöiden raportoinnin laadun yhtenäisyys

Lopuksi tarkastellaan, miten yhtenäistä raportoinnin laatu on otoksen elintarviketeollisuusyhtiöiden välillä. Raportoinnin kokonaisvaltaisuusaste koko otoksessa on pyöristettynä 45,99 %. Kuten taulukosta 9 nähdään, selvästi korkein raportoinnin kokonaisvaltaisuuden aste on Apetitilla (67,86 %), jolla on huomattava ero seuraavaksi kokonaisvaltaisimmin raportoiviin HKScanin (51,61 %) ja Atriaan (50,00 %). Valio, Raisio ja Fazer sijoittuvat myös koko otoksen tason yläpuolelle, ja Pauligin kokonaisvaltaisuusaste jää hieman koko otoksen tason alapuolelle. Alimmat raportoinnin kokonaisvaltaisuusasteet ovat Saarioisella (30,43 %) ja Snellmanilla (21,05 %). Vaikka korkeimman ja alimpien raportoinnin kokonaisvaltaisuusasteiden välillä onkin huomattava ero, otoksen yhdeksästä raportista kuuden erot jäävät alle kymmenen prosenttiyksikön sisälle [42,86 %; 51,61 %].

Taulukko 9. Yhtiöiden raportoinnin laatu

	Kokonaisvaltaisuusaste, %	Laajuus	Volyymi
Apetit	67,86	28	346
Atria	50,00	30	353
Fazer	44,00	25	232
HKScan	51,61	31	746
Paulig	42,86	28	353
Raisio	46,15	26	257
Saarioinen	30,43	23	186
Snellman	21,05	19	139
Valio	48,15	27	529

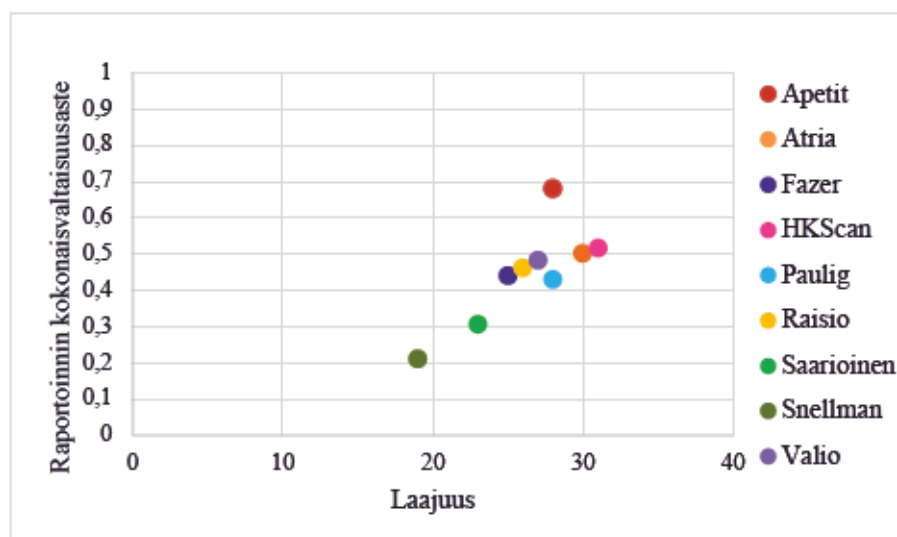
Kokonaisvaltaisuusaste = Osuus yhtiön raportoimista aiheista, joista yhtiö raportoi kaikki kolme informaatiotyyppiä. Luvut likiarvoja.

Laajuus = Yhtiön raportointien aiheiden määrä

Volyymi = Yhtiön raportointien koodien lukumäärä

Otoksen raportoinnin laajuus vaihtelee vähiten aiheita raportoineen yhtiön 19:sta raportoimasta aiheesta eniten aiheita raportoineen yhtiön 31 aiheeseen. Keskimäärin raporteissa käsitellään alle 26 aiheetta.

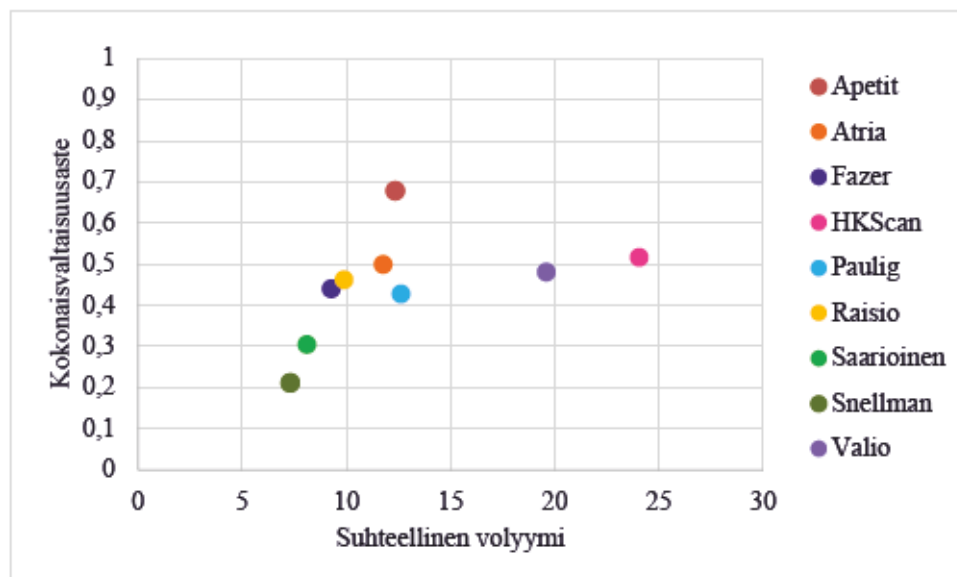
Kuvio 3 valottaa raportoinnin laajuuden ja raportoinnin kokonaisvaltaisuuden välistä yhteyttä. Pistekuvion perusteella raportoinnin kokonaisvaltaisuuden ja raportoitujen aiheiden määrän välillä näyttää olevan melko vahva positiivinen korrelaatio. Yhtiöillä, joilla raportoinnin kokonaisvaltaisuusaste on alhaisin raportointi myös kattaa vähiten aiheita (Snellman 19 aiheetta ja Saarioinen 23 aiheetta). Täydellistä lineaarista yhteyttä raportoinnin kokonaisvaltaisuuden ja laajuuden välillä ei kuitenkaan ole. Apetit, jolla raportoinnin kokonaisvaltaisuuden aste on selvästi otoksen korkein, raportoi yhtä useasta aiheesta kuin raportoinnin kokonaisvaltaisuudella mitattuna otoksen kolmanneksi alimmaksi sijoittuva Paulig (28 aiheetta). Eniten aiheita raportoivat lihateollisuusyhtiöt HKScan (31 aiheetta) ja Atria (30 aiheetta), joilla on Apetitin jälkeen korkeimmat raportoinnin kokonaisvaltaisuusasteet.



Kuvio 3. Raportoinnin kokonaisvaltaisuus ja laajuus

Raportoinnin volyymin tarkastelu paljastaa huomattavan eron edellisessä kuviossa lähekkäin sijoittuneiden HKScanin ja Atrian välillä: HKScanin raportoinnin volyymi

(746 koodia) on yli kaksi kertaa suurempi kuin Atrian (353 koodia). Toiseksi eniten yhtiöistä raportoi Valio (529 koodia). Apetitin, Atrian ja Pauligin raportoinnin volyymit ovat lähes saman suuruiset ja lähellä otoksen keskiarvotasoa (349). Samoin kuin raportoinnin laajuuden, myös raportoinnin volyymin suhteen Raisio, Fazer, Saarioinen ja Snellman sijoittuvat järjestyksessä otoksen viimeisimmiksi. Raportointivolyyymien suhteuttaminen yhtiöiden raportoinnin laajuuteen antaa samansuuntaiset tulokset, kuten kuvioista 4 nähdään. *Suhteellinen volyymi* on siis yhtiön raportointien koodien määrä jaettuna yhtiön raportointien aiheiden lukumäärällä. Keskimäärin yhtiöt raportoivat 12,77 (liikiarvo) koodia raportoitua aihetta kohden.



Kuvio 4. Raportoinnin kokonaisvaltaisuus ja suhteellinen volyymi

Otoksen yhdeksästä raportista kuuden laadinnassa on noudatettu GRI-standardeja. GRI-standardien käyttö näyttää vaikuttavan erityisesti tutkimuksen kohteena olevien yhtiöiden raportoinnin laajuuteen ja volyymiin. Fazerilla, Saarioisella ja Snellmanilla, jotka eivät laadi GRI-standardien mukaista raporttia, raportointi kattaa vähemmän aiheita ja sekä absoluuttisella että suhteellisella raportointivolyyymilla mitattuna vähemmän informaatiota kuin otoksen lopuilla kuudella yhtiöllä, jotka noudattavat raportoinnissa GRI-standardeja. GRI-standardeja soveltavien yhtiöiden raportointi on myös enimmäkseen kokonaisvaltaisempaa kuin muiden yhtiöiden; poikkeuksena Fazer, jonka raportoinnin kokonaisvaltaisuusaste on hieman korkeampi kuin GRI-

standardien mukaisesti raportoivan Pauligin. Fazer ei käytä raportoinnissa mitään nimettyä viitekehystä. Fazer on aikaisemmin 2000-luvulla soveltanut raportoinnissa GRI-viitekehystä (Fazer, 2006), joten GRI-raportointiohjeet ovat myös voineet vaikuttaa yhtiön nykyisen raportointikäytännön kehittymiseen.

GRI-raporttien lisäksi otoksessa on yksi Global Compact-aloitteen CoP-raportti. Koska CoP ei sisällä varsinaisia raportointiohjeita, sillä ei voida odottaa olevan kovin suurta vaikutusta yritysvastuuraportoinnin laatuun. Todetaan kuitenkin, että aineiston perusteella CoP-raportille määrättyjen vaatimusten täyttäminen ei näytä johtavan kovin hyvälaatuisen yritysvastuuraportointiin. Saarioisen yritysvastuuraportti on Global Compactin vaatimusten mukainen CoP -raportti, jossa ei ole käytetty mitään muuta nimettyä raportointiviitekehystä. Se on koko otoksen toiseksi heikkolaatuisin yritysvastuuraportti raportoinnin kokonaisvaltaisuusasteella, laajuudella ja suhteellisella volyymilla arvioituna.

Elintarviketeollisuusyhtiöistä pörssiyhtiöiden yritysvastuuraportoinnin laatu näyttää tutkimuksen perusteella olevan keskimäärin parempaa kuin yksityisillä osakeyhtiöillä. Taulukkoon 9 koottu pörssiyhtiöiden ja yksityisten yhtiöiden laadun mittareita koskevat tilastolliset tunnusluvut. Taulokosta nähdään, että pörssiyhtiöiden raportointi on keskimäärin kokonaisvaltaisempaa, laajempaa ja volyymin suhteen kattavampaa kuin yksityisten yhtiöiden. Otoksen neljästä pörssiyhtiöstä kolme (Apetit, HKScan, Atria) sijoittuvat koko otoksen kärkeen sekä raportoinnin kokonaisvaltaisuudessa että laajuudessa. Raisio jää muista pörssiyhtiöistä hieman jälkeen sijoittuen raportoinnin kokonaisvaltaisuusasteen perusteella hieman koko otoksen keskiarvotason yläpuolelle ja raportoitujen aiheiden määrällä hieman keskiarvotason alapuolelle. Koko otoksesta heikoimmin sekä raportoinnin kokonaisvaltaisuudella että laajuudella mitattuna sijoittuvat yhtiöt Snellman ja Saarioinen ovat puolestaan yksityisiä osakeyhtiöitä. Jäljelle jäävät yksityiset osakeyhtiöt Valio, Paulig ja Fazer sijoittuvat lähelle koko otoksen keskiarvotason sekä raportoinnin laajuudessa että kokonaisvaltaisuudessa. Taulukko 9 osoittaa, että raportoinnin suhteellisen volyymin perusteella pörssiyhtiöt raportoivat aiheista keskimäärin suuremman määrän virkkeitä kuin yksityiset yhtiöt. Kuviosta 4 kuitenkin nähdään, että suhteellisessa volyymissa on paljon eroja yhtiöiden välillä yhtiömuodosta riippumatta.

Taulukko 10. Tilastolliset tunnusluvut eri yhtiömuotojen raportoinnin laadusta

	Pörssiyhtiöt, n = 5			Yksityiset yhtiöt, n = 4		
	Kokonais- valtaisuusaste	Laajuus	Suhteellinen volyymi	Kokonais- valtaisuusaste	Laajuus	Suhteellinen volyymi
Keskiarvo	0,5391	28,75	14,52	0,3730	24,40	11,38
Mediaani	0,5081	29,00	12,06	0,4286	25,00	9,28
Keskihajonta	0,0958	2,22	6,45	0,1123	3,578	5,02
Vaihteluväli	0,2170	5	14,18	0,2710	9	12,28
Minimi	0,4615	26	9,88	0,2105	19	7,32
Maksimi	0,6786	31	24,06	0,4815	28	19,59

Toimialat selittävät luonnollisesti tiettyjä eroja pörssiyhtiöiden raportoinnin laajuudessa: kasviksiin ja viljatuotteisiin keskittyneinä yhtiöinä Apetitilla ja Raisiolla ei ole esimerkiksi tuotantoeläinten käsittelyyn liittyviä olennaisia vaikutuksia, jolloin ne eivät myöskään raportoi *eläinten hyvinvointi* -aiheesta. Apetit ja Raisio ovat myös sekä liikevaihdolla että henkilöstömäärällä mitattuna selvästi pienempiä yhtiöitä kuin laajemmin raportoivat HKScan ja Atria⁴. Tämä on mahdollisesti vaikuttanut siihen, miksi Apetit ja Raisio eivät raportoineet HKScanin ja Atrian tavoin henkilöstöön ja yhteiskuntaan liittyvistä aiheista *henkilöstön ja työnantajan väliset suhteet, järjestäytymisen vapaus ja työehtosopimukset* ja *poliittinen vaikuttaminen*.

Yksityisomisteisilla osakeyhtiöillä ei ole samanlaisia lainsäädännön ja sijoittajien asettamia paineita raportoinnille kuin pörssiyhtiöillä. Koko näyttää vaikuttavan myös yksityisten yhtiöiden raportointiin: laajemmin ja kokonaisvaltaisemmin raportoivat Valio, Fazer ja Paulig ovat liikevaihdolla ja henkilöstömäärällä mitattuna otoksen suurimmat yksityiset yhtiöt, kun taas heikommin raportoivat Snellman ja Saarioinen ovat liikevaihdoltaan pienimmät. Saarioinen ja Snellman ovat liikevaihdolla mitattuna saman kokoluokan yhtiötä kuin pörssiyhtiöihin kuuluvat Apetit ja Raisio. Nämä havainnot ovat linjassa Hickmanin (2020) tutkimuksen tulosten kanssa, jonka mukaan

⁴ Yhtiöiden vuoden 2018 liikevaihto- ja henkilöstömäärät esitettiin luvussa 5.1 taulukossa 1.

korkealaatuinen yritysvastuuraportointi on tärkeämpää pörssiyhtiöille kuin saman kokoluokan yksityisille yhtiöille.

7 JOHTOPÄÄTÖKSET

Tämän tutkielman tarkoituksena oli tarkastella elintarviketeollisuuden raportoinnin laadun nykytilaa. Ottaen huomioon, että yritysvastuuraportointi on pääsääntöisesti suurten yritysten käytäntö, tutkimuksen tuloksia voidaan pitää hyvänä yleiskuvana suomalaisen elintarviketeollisuuden yritysvastuuraportoinnin laadusta ja parhaista raportointikäytännöistä, sillä otos kattaa kaikkien suurimpien kotimaisten elintarviketeollisuusyhtiöiden yritysvastuuraportit.

Tutkimuksessa sovellettiin Boutenin ym. (2011) kehittämää sisällönanalyysin menetelmää, jonka tuottaman informaation avulla yritysvastuuraportoinnin laatua voitiin tarkastella kokonaisvaltaisuuden, laajuuden ja volyymin avulla. Raportoinnin kokonaisvaltaisuudella tarkoitetaan kolmen eri informaatiotyyppin – *arvojen ja tavoitteiden, toimenpiteiden ja tulosten* – raportointia tietyistä yritysvastuun aiheista.

Elintarviketeollisuuden yritysvastuuraportoinnin tarkastelu osoitti selviä eroja raportoinnin laadussa taloudellisen vastuun, ympäristövastuun ja sosiaalisen vastuun osa-alueiden välillä. Raportoinnin volyymistä selviää, että elintarviketeollisuusyhtiöt painottavat raportoinnissaan ympäristövastuuseen ja sosiaaliseen vastuuseen kuuluvia aiheita taloudellisen vastuun jäädessä vähemmälle huomiolle. Taloudellisen vastuun raportointi on muita osa-alueita heikompaa myös raportoinnin kokonaisvaltaisuuden perusteella. Ympäristövastuun raportointi sen sijaan on selvästi kehittynein raportoinnin osa-alue. Ympäristöraportoinnin yhtenäisyys varsinkin elintarviketeollisuusyhtiöiden päivittäiseen toimintaan liittyvissä ympäristövastuun aiheissa liittyy todennäköisesti ympäristöjohtamiseen, sillä kaikilla otoksen yhtiöillä on ainakin osassa tuotantolaitoksistaan käytössä sertifioitu ympäristöjohtamisjärjestelmä. Kahta muuta osa-aluetta taas ei johdeta yhtä yhtenäisinä kokonaisuuksina kuin ympäristövastuuta, mikä näkyy raportoinnin laadussa. Koska sosiaalinen vastuu käsittää niin laajan joukon eri aiheita, on mahdollista, ettei yhtiöillä ole kaikkien olennaisten sosiaaliseen vastuuseen liittyvien kysymysten hallintaan vielä tarvittavia resursseja, jotka mahdollistaisivat korkealaatuisen raportoinnin näistä aiheista. Taloudellisen vastuun raportoinnin laatuun voi puolestaan vaikuttaa pohjoismainen yhteiskuntakonteksti. Suomessa julkisten palveluiden kattavuus, verotus ja alhainen korruption taso voivat vaikuttaa

siihen, miksi muut osa-alueet painottuvat yritysvastuuraportoinnissa taloudellista vastuuta enemmän.

Elintarviketeollisuusyhtiöiden yritysvastuuraporttien laadussa on merkittäviä eroja. Yhtiöiden raportoinnin kokonaisvaltaisuusaste vaihteli 21,05 prosentista ja 67,86 prosenttiin. Suurimmalla osalla otoksen yhtiöistä raportoinnin kokonaisvaltaisuusaste oli kuitenkin noin 43 ja 52 prosentin välillä. Kaikkiaan elintarviketeollisuusyhtiöt raportoivat 35 eri yritysvastuun aiheesta, joista volyymin suhteen suppeimmassa raportissa käsiteltiin 19:tä, laajimmassa 31:tä. Myös raporttien volyymissä on paljon eroja: otoksen eniten informaatiota kattavan raportin volyymi on yli nelinkertainen volyymiltään pienimpään raporttiin verrattuna. Tällaiset havainnot toistuvat yritysvastuuraportoinnin laadun tutkimuksessa (esim. Bouten ym., 2011; Hbek & Wolniak, 2016; Maj 2016; Rashidfarokhi ym., 2018). Toisaalta samankaltaisuudet otoksen yhtiöiden raportoinnin kokonaisvaltaisuusasteissa voivat merkitä sitä, että erot eri yritysten raporttien välillä voivat pienentyä ajan myötä yritysvastuuraportoinnin kehittyessä.

Kuten voisi odottaa, raportoinnin volyymin ja raportoinnin laajuuden välillä on positiivista korrelaatiota – raportoitavien aiheiden määrän kasvaessa myös raportoidun informaation määrä suurenee. Hieman yllättävämpää on se, että myös raportoinnin kokonaisvaltaisuusasteen ja raportoinnin volyymin välillä on melko voimakas positiivinen korrelaatio. Suomalaisista elintarvikeyhtiöistä parhaiten raportoivat yhtiöt eivät siis ainoastaan käsittele raporteissaan useampia aiheita, vaan myös raportoivat niistä kokonaisvaltaisemmin. Yritysvastuuraportoinnin laadun kehittymistä tapahtuu siten samanaikaisesti useammalla ulottuvuudella.

Raportoinnin kokonaisvaltaisuusaste paljastaa yksittäisten yhtiöiden raportoinnin laadusta eroja, jotka eivät olisi nousseet esiin tarkastelemalla raportoinnin laajuutta tai volyymiä. Esimerkiksi otoksen selvästi kokonaisvaltaisimmin raportoiva yhtiö ei sijoitu raportoinnin laajuuden tai volyymin suhteen otoksen ensimmäiseksi. Koko otoksen tasolla raportoinnin laadun mittarit antavat kuitenkin samansuuntaisia tuloksia: raportoinnin kokonaisvaltaisuus, volyymi ja osa-alueeseen kuuluvien aiheiden lukumäärään suhteutettu volyymi osoittavat kaikki yhdenmukaisia eroja raportoinnin laadussa yritysvastuun osa-alueiden välillä. Raportoinnin

kokonaisvaltaisuusasteen hyödyt yritysvastuuraportoinnin laadun tutkimuksessa nousevat siis paremmin esille, kun tarkasteltavana ovat yksittäiset raportit tai aiheet. Raportoinnin kokonaisvaltaisuusasteelle ei ole määrättyjä ohjearvoja, mutta sen avulla voidaan vertailla raportoinnin laatua eri yhtiöiden välillä ja tunnistaa raporteista aiheita, joiden johtamista ja raportointia voitaisiin kehittää.

GRI-standardeja soveltavien elintarviketeollisuusyhtiöiden raportit ovat pääsääntöisesti laadultaan parempia kuin muita raportointimalleja noudattavat raportit. GRI-standardien soveltaminen näyttää vaikuttavan erityisesti raportoinnin laajuuteen ja volyymiin. GRI-standardit luultavasti auttavat yrityksiä ymmärtämään toimintansa vaikutuksia monipuolisesti ja tunnistamaan aiheita, joista raportoida. GRI-standardien raportointiperiaatteet puolestaan velvoittavat standardeja noudattavat organisaatiot raportoimaan jokaisesta aiheesta tiettyjä tietoja, mikä voi selittää GRI-raporttien korkeammat volyymit. GRI-standardien käyttö ei kuitenkaan näytä johtavan läheskään kaikkien aiheiden osalta kokonaisvaltaiseen raportointiin. Otoksen kokonaisvaltaisimmin raportoivaa yhtiötä lukuun ottamatta GRI-standardeja noudattavien yhtiöiden raportoinnin kokonaisvaltaisuusaste jää noin 43–52 prosentin välille. Keskimäärin siis yli puolet GRI-raporteissa käsitellyistä aiheista ovat sellaisia, joissa raportointi ei kata kaikkia kolmea informaatiotyyppiä.

Tutkimuksen kohteena olevista yhtiöistä pörssiyhtiöiden yritysvastuuraportointi on laadultaan keskimäärin parempaa kuin yksityisten osakeyhtiöiden. Yhtiömuodon on aikaisemmissa tutkimuksissa todettu vaikuttavan siihen, miten todennäköisesti yhtiöt raportoivat yritysvastuusta. Pörssiyhtiöiden on myös todettu noudattavan yritysvastuuraportoinnissaan yksityisomisteisia yhtiöitä useammin GRI-raportointiperiaatteita. (Hickman, 2020.) Myös kaikki tämän tutkimuksen otoksen pörssiyhtiöt noudattivat raportoinnissa GRI-standardeja, kun otoksen viidestä yksityisestä yhtiöstä näin teki vain kaksi. Tutkimuksen perusteella olisi kiinnostavaa vertailla suuremmassa otoksessa pörssiyhtiöiden ja yksityisten yritysvastuuraportoinnin laatua ja selvittää, onko raportoinnin laadussa eroja yhtiömuotojen välillä myös silloin, kun molemmat ryhmät noudattavat raportoinnissa GRI-standardeja. Tällaisen tutkimuksen avulla voitaisiin syventää ymmärrystä siitä, missä laajuudessa pörssiyhtiöiden ja yksityisten yhtiöiden yritysvastuuraportoinnissa on kyse erillisistä ilmiöistä.

Tutkimuksen perusteella tehtyihin arvioihin yritysraporttien laadusta liittyy tiettyjä rajoituksia. Tutkimuksessa käytettyjen laadun mittareiden avulla ei voida tarkastella raporteissa esitettyjen tietojen luotettavuutta, raportoinnin täydellisyyttä tai tasapuolisuutta. Tutkittu raportoinnin laatu ei siten esimerkiksi kerro siitä, ovatko yhtiöt raportoineet kaikista olennaisista vaikutuksistaan. Lisäksi tutkimuksessa käytetyt raportoinnin laadun mittarit keskittyvät pelkästään raporttien sisältöön, vaikka raportoinnin laatuun vaikuttavat myös muut tekijät, kuten raporttien tietojen ulkoinen varmennus tai luettavuutta helpottavien visuaalisten keinojen käyttö (Helfaya ym., 2019). Tutkimuksessa ei myöskään tarkasteltu kaikkea raporttien sisältämää informaatiota, kuten GRI-standardien mukaiseen raportointiin kuuluvaa yhtiön taustatietojen raportointia ja yritys vastuun johtamista, sidosryhmien kuuntelua ja olennaisten aiheiden määrittelyä koskevaa informaatiota, vaikka myös nämä elementit ovat tärkeitä yritysraportin lukijalle.

LÄHTEET

- Adesuwa V. A. (2019). Sustainable development, education for sustainable development, and the 2030 agenda for sustainable development: Emergence, efficacy, eminence, and future. *Sustainable Development*, 27(4), 669–680. doi:10.1002/sd.1931
- Al-Tuwaijri, S. A. A., Christensen, T. E. & Hughes, I., K.E. (2004). The relations among environmental disclosure, environmental performance, and economic performance: A simultaneous equations approach. *Accounting, Organizations and Society*, 29(5–6), 447–472. doi:10.1016/S0361-3682(03)00032-1
- Albu, N., Albu, C. N., Dumitru, M. & Dumitru, V. F. (2013). Plurality or convergence in sustainability reporting standards? *Amfiteatru Economic*, 15(7), 729–742.
- Amberla, T., Wang, L., Juslin, H., Panwar, R., Hansen, E. & Anderson, R. (2011). Corporate responsibility performance in the forest industries. *Social Responsibility Journal*, 7(3), 472–489. doi:10.1108/17471111111154572
- Andersen, M. & Skjøtt-Larsen, T. (2009). Corporate social responsibility in global supply chains. *Supply Chain Management*, 14(2), 75–86. doi:10.1108/13598540910941948
- Antal, A. B., Dierkes, M., MacMillan, K. & Marz, L. (2002). Corporate social reporting revisited. *Journal of General Management*, 28(2), 22–42. doi:10.1177/030630700202800202
- Apetit (2013). Ympäristöraportti 2013. Haettu osoitteesta <https://database.globalreporting.org/reports/47891/>
- Apetit (2019). Vuosikertomus 2018. Haettu osoitteesta https://apetit.fi/app/uploads/Apetit_Vuosikertomus_2018_FI.pdf
- Arvopaperimarkkinalaki 14.12.2012/746
- Atria (2019a). Vuosikertomus ja tilinpäätös 2018. Haettu osoitteesta https://www.atria.fi/contentassets/5161fd982040413795c39b1c838232e0/atria-vuosikertomus-ja-tilinpaatos_2018.pdf
- Atria (2019b). Atrian yritysvastuuraportti 2018. Haettu osoitteesta https://www.atria.fi/contentassets/5161fd982040413795c39b1c838232e0/atria-vuosikertomus-ja-tilinpaatos_2018.pdf
- Averós, X., Aparicio, M. A., Ferrari, P., Guy, J. H., Hubbard, C., Schmid, O., . . . Spoolder, H. A. M. (2013). The effect of steps to promote higher levels of farm animal welfare across the EU. Societal versus animal scientists' perceptions of animal welfare. *Animals*, 3(3), 786–807. doi:10.3390/ani3030786

- Bachoo, K., Tan, R. & Wilson, M. (2013). Firm value and the quality of sustainability reporting in Australia. *Australian Accounting Review*, 23(1), 67–87. doi:10.1111/j.1835-2561.2012.00187.x
- Backer, L. C. (2011). Private actors and public governance beyond the state: The multinational corporation, the financial stability board, and the global governance order. *Indiana Journal of Global Legal Studies*, 18(2), 751–802. doi:10.2979/indjglolegstu.18.2.751
- Ballou, B., Chen, P., Grenier, J. H. & Heitger, D. L. (2018). Corporate social responsibility assurance and reporting quality: Evidence from restatements. *Journal of Accounting and Public Policy*, 37(2), 167–188. doi:10.1016/j.jaccpubpol.2018.02.001
- Baraibar-Diez, E. & Sotorrio, L. L. (2018). The mediating effect of transparency in the relationship between corporate social responsibility and corporate reputation. *Revista Brasileira De Gestao De Negocios*, 20(1), 5–21. doi:10.7819/rbgn.v20i1.3600
- Belal, A. R. & Cooper, S. (2011). The absence of corporate social responsibility reporting in Bangladesh. *Critical Perspectives on Accounting*, 22(7), 654–667. doi:10.1016/j.cpa.2010.06.020
- Bessire, D. (2005). Transparency: A two-way mirror? *International Journal of Social Economics*, 32(5), 424–438. doi:10.1108/03068290510591272
- Blokhuys, H. J., Keeling, L. J., Gavinelli, A. & Serratosa, J. (2008). *Animal welfare's impact on the food chain* 19(1), 79–87. doi:10.1016/j.tifs.2008.09.007
- Bouten, L., Everaert, P., Van Liedekerke, L., De Moor, L. & Christiaens, J. (2011). Corporate social responsibility reporting: A comprehensive picture? *Accounting Forum*, 35(3), 187–204. doi:10.1016/j.accfor.2011.06.007
- Bushman, R. M., Piotroski, J. D. & Smith, A. J. (2004). What determines corporate transparency? *Journal of Accounting Research*, 42(2), 207–252. doi:10.2139/ssrn.428601
- Business Roundtable (19.8.2019). Business Roundtable redefines the purpose of corporation to promote ‘an economy that serves all Americans’. Haettu osoitteesta <https://www.businessroundtable.org/business-roundtable-redefines-the-purpose-of-a-corporation-to-promote-an-economy-that-serves-all-americans>
- Camilleri, M. A. (2017). The rationale for responsible supply chain management and stakeholder engagement. *Journal of Global Responsibility*, 8(1), 111–126. doi:10.1108/JGR-02-2017-0007
- Carroll, A. B. (1991). The pyramid of corporate social responsibility: Toward the moral management of organizational stakeholders. *Business Horizons*, 34(4), 39–48. doi: 10.1016/0007-6813(91)90005-G

- Carroll, A. B. (2008). A history of corporate social responsibility: Concepts and practices. Teoksessa A. Crane, D. Matten, A. McWilliams, J. Moon, & D. Siegel (toim.), *The Oxford handbook of corporate social responsibility* (s. 19–46). Oxford University Press.
- Caulfield, P. A. (2013). The evolution of strategic corporate social responsibility. *EuroMed Journal of Business*, 8(3), 220–242. doi:10.1108/EMJB-05-2013-0030
- Chassy, B. M. (2010). Food safety risks and consumer health. *New Biotechnology*, 27(5), 534–44. doi:10.1016/j.nbt.2010.05.018
- Chastain, C., Vis, J. C., Gail Smith, B. & Chahley, J. (2009). Sustainability in food and beverage manufacturing companies. Teoksessa C. Baldwin, *Sustainability in the food industry* (s. 185–211). Ames, Iowa: Wiley-Blackwell/IFT Press.
- Chauvey, J., Giordano-Spring, S., Cho, C. H. & Patten, D. M. (2015). The normativity and legitimacy of CSR disclosure: Evidence from France. *Journal of Business Ethics*, 130(4), 789–803. doi:10.1007/s10551-014-2114-y
- Cho, C. H., Laine, M., Roberts, R. W. & Rodrigue, M. (2015). Organized hypocrisy, organizational façades, and sustainability reporting. *Accounting, Organizations and Society*, 40(1), 78–94. doi:10.1016/j.aos.2014.12.003
- ngaClarke, T. (2007). The evolution of directors' duties: Bridging the divide between corporate governance and corporate social responsibility. *Journal of General Management*, 32(3), 79–105. doi:10.1177/030630700703200305
- Compass Group (11.6.2019). Compass Group Plc ostaa Fazer Food Servicesin. Haettu osoitteesta http://compassgroupfi.episerverhosting.com/Global/pdf/Compass-Group-PLC-local-press-release_FI-11-june-2019.pdf
- Dahlsrud, A. (2008). How corporate social responsibility is defined: An analysis of 37 definitions. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 15(1), 1–13. doi:10.1002/csr.132
- Deegan, C. (2002). The legitimising effect of social and environmental disclosures – a theoretical foundation. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 15(3), 282–311. doi:10.1108/09513570210435852
- Deegan, C. & Gordon, B. (1996). A study of the environmental disclosure practices of Australian corporations. *Accounting and Business Research*, 26(3), 187–199. doi:10.1080/00014788.1996.9729510
- Detomasi, D. A. (2007). The multinational corporation and global governance: Modelling global public policy networks. *Journal of Business Ethics*, 71(3), 321–334. doi:10.1007/s10551-006-9141-2
- Devi, S. S., Amran, A. & Lee, S. P. (2014). The influence of governance structure and strategic corporate social responsibility toward sustainability reporting quality. *Business Strategy and the Environment*, 23(4), 217–235. doi:10.1002/bse.1767

- Ditlev-Simonsen, C. D. & Wenstøp, F. (2013). How stakeholders view stakeholders as CSR motivators. *Social Responsibility Journal*, 9(1), 137–147. doi:10.1108/17471111311307868
- Dyduch, J. (2018). Methods of measurement of CSR disclosure level in corporate reporting. *Research Papers of the Wroclaw University of Economics*, (520), 46–53. doi:10.15611/pn.2018.520.04
- Dyduch, J., & Krasodomska, J. (2017). Determinants of corporate social responsibility disclosure: An empirical study of Polish listed companies. *Sustainability*, 9(11), 1934. doi:10.3390/su9111934
- EK (20.11.2018). EK liittyy CLC-ilmastoaloitteeseen: Ilmastopolitiikan kunnianhimoa nostettava vastaamaan 1,5 C-asteen tavoitetta. Haettu osoitteesta: <https://ek.fi/ajankohtaista/tiedotteet/2018/11/20/ek-liittyy-clc-ilmastoaloitteeseen-ilmastopolitiikan-kunnianhimoa-nostettava-vastaamaan-1-5-c-asteen-tavoitetta/>
- Ekroos, A., Kumpula, A., Kuusiniemi, K. & Vihervuori, P. (2014). *Ympäristöoikeuden pääpiirteet* (3. p. ed.). Helsinki: Talentum Media.
- El-Kassar, A. & Singh, S. K. (2019). Green innovation and organizational performance: The influence of big data and the moderating role of management commitment and HR practices. *Technological Forecasting and Social Change*, 144, 483–498. doi:10.1016/j.techfore.2017.12.016
- Elkington, J. (1997). *Cannibals with forks: The triple bottom line of 21st century business*. Oxford: Capstone Publishing Ltd.
- Eläinsuojelulaki 4.4.1996/247
- ETL (2019). Elintarviketeollisuus toimii vastuullisesti. Haettu osoitteesta <https://www.etl.fi/elintarviketeollisuus/vastuullisuus.html>
- Euroopan Komissio (2018). Komission tiedonanto: Kestävän kasvun rahoitusta koskeva toimintasuunnitelma 2018/97 (COD). Haettu osoitteesta <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/HTML/?uri=CELEX:52018DC0097&from=EN>
- Euroopan neuvoston asetus 834/2007/EY
- Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus 2018/842/EU
- Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2014/95/EU
- Evans, W. R., Pane Haden, S. S., Clayton, R. W. & Novicevic, M. M. (2013). History of management thought about social responsibility. *Journal of Management History*, 19(1), 8–32. doi:10.1108/17511341311286150
- Fazer (2006). Fazer-konsernin yritys vastuuraportti 2005. Haettu osoitteesta <https://docplayer.fi/458852-Fazer-konsernin-yritysvastuuraportti-2005.html>

- Fazer (2019). Fazer-konsernin vuosikatsaus 2018. Haettu osoitteesta https://www.fazergroup.com/globalassets/global/fazergroup/reports--governance/reports--presentations/fi/fg_fazer_annual_review_2018_fi.pdf
- Finnwatch (2019). With a pinch of risk: Working conditions in Valio supply chains in Thailand. Haettu osoitteesta <https://finnwatch.org/images/pdf/ValioFinal.pdf>
- Fernando, S. & Lawrence, S. (2014). A theoretical framework for CSR practices: Integrating legitimacy theory, stakeholder theory and institutional theory. *The Journal of Theoretical Accounting Research*, 10(1), 149–178.
- Fonseca, A., McAllister, M. L., & Fitzpatrick, P. (2013). *Measuring what? A comparative anatomy of five mining sustainability frameworks*. *Minerals Engineering* 2013(46–47), 108–186. doi:10.1016/j.mineng.2013.04.008
- Forsman-Hugg, S., Katajajuuri, J.-M., Riipi, I., Mäkelä, J., Järvelä, K. & Timonen, P. (2013). Key CSR dimensions for the food chain. *British Food Journal*, 115(1), 30–47. doi:10.1108/00070701311289867
- Freeman, R. E. (2010). *Strategic management : A stakeholder approach*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Friedman, M. (13.9.1970). The social responsibility of business is to increase its profits. *The New York Times Magazine*, s. 32–33.
- Global Compact (2019). <https://www.unglobalcompact.org/>
- Global Nutrition Report (2018). 2018 global nutrition report. Haettu osoitteesta <https://globalnutritionreport.org/reports/global-nutrition-report-2018/>
- Gond, J.-P. & Moon, J. (2011). Corporate social responsibility in retrospect and prospect: Exploring the life-cycle of an essentially contested concept. *Corporate Social Responsibility: A Reader* 2011(1) 1–28.
- Gray, R., Kouhy, R. & Lavers, S. (1995). Corporate social and environmental reporting: A review of the literature and a longitudinal study of UK disclosure. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 8(2), 47. doi: 10.1108/09513579510146996
- GRI (2014). G4 Sector disclosures: Food processing. Haettu osoitteesta <https://www.globalreporting.org/Documents/ResourceArchives/GRI-G4-Food-Processing-Sector-Disclosures.pdf>
- GRI (2016). GRI sustainability reporting standards. Haettu osoitteesta <https://www.globalreporting.org/standards/>
- Harmaala, M. & Jallinoja, N. (2012). *Yritysvastuu ja menestyvä liiketoiminta*. Helsinki: Sanoma Pro.

- Hbek, P. (2014). Evaluation of sustainability reporting practices in Poland. *Quality and Quantity*, 48(3), 1739–1752. doi:10.1007/s11135-013-9871-z
- Hbek, P., & Wolniak, R. (2016). Assessing the quality of corporate social responsibility reports: The case of reporting practices in selected European Union member states. *Quality and Quantity*, 50(1), 399–420. doi:10.1007/s11135-014-0155-z
- Heald, M. (1957). Management's responsibility to society: The growth of an idea. *Business History Review (Pre-1986)*, 31(4), 375–384. doi:10.2307/3111413
- Heikkurinen, P., Jalkanen, L., Järvelä, K., Järvinen, M., Katajajuuri, J., Koistinen, L., . . . Forsman-Hugg, S. (2012). Corporate responsibility in the food chain: The criteria and indicators. Työpaperi. System Dynamics and Innovation in Food Networks Conference 2012: IGLS-Forum, Austria. doi:10.22004/ag.econ.144988
- Helfaya, A., Whittington, M., & Alawattage, C. (2019). Exploring the quality of corporate environmental reporting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 32(1), 163–193. doi:10.1108/AAAJ-04-2015-2023
- Hickman, L. E. (2020). Information asymmetry in CSR reporting: Publicly-traded versus privately-held firms. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 11(1), 207–232. doi:10.1108/SAMPJ-12-2018-0333
- HKScan (2009). Vuosikertomus 2008. Haettu osoitteesta http://ir3.quartalflife.com/data/hkscan/igb/index.php?anzahl=1&bericht_id=100005&lang=FIN
- HKScan (2010). Vuosikertomus 2009. Haettu osoitteesta http://ir3.quartalflife.com/data/hkscan/igb/index.php?anzahl=24&bericht_id=1000006&lang=FIN
- HKScan (2019). Vuosikertomus 2018. Haettu osoitteesta https://www.hkscan.com/globalassets/hkscan.com/annual-report---vuosikertomus-2018/pdf/hkscan_vuosikertomus.pdf
- Hoffman, A., & Bansal, P. (2011). Retrospective, perspective, and prospective: Introduction to the Oxford handbook on business and the natural environment. Teoksessa P. Bansal & A. Hoffman (toim.), *Oxford handbook of business and the natural environment* (s. 3–25). Oxford University Press.
- Hoffman, A. J. & Georg, S. (2018). *Business and the natural environment : A research overview*. London; New York: Routledge, Taylor & Francis Group.
- Hummel, K. & Schlick, C. (2016). The relationship between sustainability performance and sustainability disclosure – reconciling voluntary disclosure theory and legitimacy theory. *Journal of Accounting and Public Policy*, 35(5), 455–476. doi:10.1016/j.jaccpubpol.2016.06.001

- IIRC (2010) International integrated reporting committee forms. *Business and the Environment*, 21(9), 6–8.
- IIRC (2013). The international <IR> framework. Haettu osoitteesta <https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2015/03/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf>
- ISO (2010). ISO 26000 guidance on social responsibility.
- Jaakkola, J., Pulma, P., Satka, M. & Urponen, K. (1994). *Armeliaisuus, yhteisöapu, sosiaaliturva: Suomalaisten sosiaalisen turvan historia*. Helsinki: Sosiaaliturvan keskusliitto.
- Juutinen, S. (2016). *Strategisen yritysvastuun käsikirja*. Helsinki: Talentum Pro.
- Juutinen, S. & Steiner, M. (2010). *Strateginen yritysvastuu*. Helsinki: WSOYpro.
- Kang, C., Germann, F. & Grewal, R. (2016). Washing away your sins? Corporate social responsibility, corporate social irresponsibility, and firm performance. *Journal of Marketing*, 80(2), 59–79. doi:10.1509/jm.15.0324
- Katsoulakos, T. & Katsoulacos, Y. (2007). Integrating corporate responsibility principles and stakeholder approaches into mainstream strategy: A stakeholder-oriented and integrative strategic management framework. *Corporate Governance*, 7(4), 355–369. doi:10.1108/14720700710820443
- Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336
- Kirjanpitolautakunnan lausunto 1972/7.9.2017. KPL 3a luvun soveltamisesta PIE-yhteisön ei-taloudellisessa raportoinnissa.
- KPMG (2017). The KPMG survey of corporate responsibility reporting 2017. KPMG International Cooperative. Haettu osoitteesta <https://home.kpmg/sg/en/home/insights/2018/06/kpmg-sustainability-report-2017.html>
- Kogg, B. & Mont, O. (2012). Environmental and social responsibility in supply chains: The practise of choice and inter-organisational management. *Ecological Economics*, 83, 154–163. doi: 10.1016/j.ecolecon.2011.08.023
- Kolk, A. (2004). A decade of sustainability reporting: Developments and significance. *International Journal of Environment and Sustainable Development*, 3(1), 51–64.
- Kolk, A. (2010). Trajectories of sustainability reporting by MNCs. *Journal of World Business*, 45(4), 367–374. doi:10.1016/j.jwb.2009.08.001
- Kolk, A. & Pinkse, J. (2010). The integration of corporate governance in corporate social responsibility disclosures. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 17(1), 15–26. doi:10.1002/csr.196

- Kotonen, U. (2009). Formal corporate social responsibility reporting in Finnish listed companies. *Journal of Applied Accounting Research*, 10(3), 176–207. doi:10.1108/09675420911006406
- Krippendorff, K. (2004). Reliability in content analysis: Some common misconceptions and recommendations. *Human Communication Research*, 30(3), 411–433. doi:10.1111/j.1468-2958.2004.tb00738.x
- Laitinen, R., Välimaa, A.-L., Hietanen, I., Jokinen, H., Marnila, P., . . . & Virtanen, E. (2015). *Uutta teknologiaa elintarviketurvallisuuden varmentamiseen*. Helsinki: Luonnonvarakeskus. Haettu osoitteesta: <http://urn.fi/URN:ISBN:978-952-326-010-8>
- Larsen, G. L. (2009). An inquiry into the theoretical basis of sustainability. Teoksessa J. F. Dillard, V. Dujon & M. C. King (toim.), *Understanding the social dimension of sustainability* (s. 45–82). New York: Routledge.
- Laufer, W. S. (2003). Social accountability and corporate greenwashing. *Journal of Business Ethics*, 43(3), 25–261. doi:10.1023/A:1022962719299
- Lehotay, S. J. & Chen, Y. (2018). Hits and misses in research trends to monitor contaminants in foods. *Analytical and Bioanalytical Chemistry* 410(22), 5331–5351. doi:10.1007/s00216-018-1195-3
- Lovio, R. (2004). Ympäristöasioiden hallintajärjestelmät ympäristöjohtamisen työkaluna. Teoksessa Heiskanen, E. (2004). *Ympäristö ja liiketoiminta: Arkiset käytännöt ja kriittiset kysymykset* (s. 123–134). Helsinki: Gaudeamus.
- Luhmann, H. & Theuvsen, L. (2016). Corporate social responsibility in agribusiness: Literature review and future research directions. *Journal of Agricultural and Environmental Ethics*, 29(4), 673–696. doi:10.1007/s10806-016-9620-0
- Luke (30.5.2017). Luke selvitti: ruoka-ala työllistää Suomessa lähes 340 000 henkeä. Haettu osoitteesta <https://www.luke.fi/uutinen/luke-selvitti-ruoka-ala-tyollistaa-suomessa-lahes-340-000-henkea/>
- Maj, J. (2016). The social dimension of reporting in Polish companies from the basic materials and oil & gas sectors listed on the Warsaw stock exchange. *3rd International Multidisciplinary Scientific Conference on Social Sciences & Arts: SGEM*, 865–872. doi:10.5593/SGEMSOCIAL2016/B24/S07.113
- Maloni, M. J. & Brown, M. E. (2006). Corporate social responsibility in the supply chain: An application in the food industry. *Journal of Business Ethics*, 68(1), 35–52. doi:10.1007/s10551-006-9038-0
- Midttun, A., Gjørlberg, M., Kourula, A., Sweet, S. & Vallentin, S. (2015). Public policies for corporate social responsibility in four nordic countries: Harmony of goals and conflict of means. *Business and Society*, 54(4), 464–500. doi:10.1177/0007650312450848

- Michelon, G., Pilonato, S. & Ricceri, F. (2015). CSR reporting practices and the quality of disclosure: An empirical analysis. *Critical Perspectives on Accounting*, 33, 59–78. doi:10.1016/j.cpa.2014.10.003
- Montiel, I. (2008). Corporate social responsibility and corporate sustainability: Separate pasts, common futures. *Organization & Environment*, 21(3), 245–269. doi:10.1177/1086026608321329
- Moratis, L. & Brandt, S. (2017). Corporate stakeholder responsiveness? Exploring the state and quality of GRI-based stakeholder engagement disclosures of European firms. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 24(4), 312–325. doi:10.1002/csr.1408
- Morhardt, J. E., Baird, S. & Freeman, K. (2002). Scoring corporate environmental and sustainability reports using GRI 2000, ISO 14031 and other criteria. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 9(4), 215–233. doi:10.1002/csr.26
- Mukherjee, A. & Nuñez, R. (2019). Doing well by doing good: Can voluntary CSR reporting enhance financial performance? *Journal of Indian Business Research*, 11(2), 100–119. doi:10.1108/JIBR-07-2018-0199
- Niskala, M., Pajunen, T. & Tarna-Mani, K. (2019). *Yritysvastuu: Raportointi- ja laskentaperiaatteet* (3. uudistettu painos). Helsinki: ST-Akatemia.
- Nolan, J. (2018). Hardening soft law: Are the emerging corporate social disclosure and due diligence laws capable of generating substantive compliance with human rights norms? *Revista De Direito Internacional*, 15(2), 65–84. doi:10.5102/rdi.v15i2.5355
- Norman, W. & MacDonald, C. (2004). Getting to the bottom of 'triple bottom line'. *Business Ethics Quarterly*, 14(2), 243–262. doi:10.2307/3857909
- Okoye, A. (2009). Theorising corporate social responsibility as an essentially contested concept: Is a definition necessary? *Journal of Business Ethics*, 89(4), 613–627. doi:10.1007/s10551-008-0021-9
- Olkkonen, L. & Quarshie, A. (2019). *Corporate social responsibility in Finland: Origins, characteristics, and trends*. Cham: Springer International Publishing AG.
- Olsson, I. A. S., Gamborg, C. & Sandøe, P. (2006). Taking ethics into account in farm animal breeding: What can the breeding companies achieve? *Journal of Agricultural and Environmental Ethics*, 19(1), 37–46. doi:10.1007/s10806-005-4494-6
- Orlitzky, M., Schmidt, F. L. & Rynes, S. L. (2003). *Corporate social and financial performance: A meta-analysis*. *Organization Studies* 24(3), 403–441. doi:10.1177/0170840603024003910

- Ortas, E. & Moneva, J. M. (2011). Origins and development of sustainability reporting: Analysis of the Latin American context. *Revista De Globalización, Competitividad Y Gobernabilidad*, 5(2), 16–37. doi: 10.3232/ GCG.2011.V5.N2.01
- Paulig (2007). Pavusta kuppiin - Yritysvastuuraportti 2015. Haettu osoitteesta https://www.paulig.fi/sites/default/files/Raports/paulig_yritysvastuuraportti_2015_fi_v13.pdf
- Paulig (2019a). Vuosikertomus 2018. Haettu osoitteesta https://www.pauligroup.com/sites/default/files/2019-04/Paulig_Group_Vuosikertomus_2018_0.pdf
- Paulig (2019b). Sustainability report 2018. Haettu osoitteesta <https://www.pauligroup.com/serve/paulig-sustainability-report-2018>
- Raisio (2008). Vuosikertomus 2007. Haettu osoitteesta https://vuosikertomukset.net/resources/Raisio/fin/vuosikertomukset/Raisio_vuosikertomus_2007.pdf
- Raisio (2019a). Hallituksen toimintakertomus ja tilinpäätös 2018. Haettu osoitteesta https://www.raisio.com/documents/506963/1302190/2018_tp_su/8960ac8e-e03a-4d6c-b1b3-b46e6ccae3fb
- Raisio (2019b). Vuosikatsaus 2018. Haettu osoitteesta https://annualreview2018.raisio.com/fi_FI/yritysvastuu
- Raisio Yhtymä (2003). Raisio yhtymän EHS-raportti 2002. Haettu osoitteesta https://www.raisio.com/documents/506963/509834/2002_ehs_raportti.pdf/af96e54d-6dc0-4ecc-ac74-5ae00e9df072
- Raisio Yhtymä (2004). Ympäristö- ja sosiaalisen vastuun raportti 2003. Haettu osoitteesta https://www.raisio.com/documents/506963/509834/2003_ymp_ja_sosvastuunraportti.pdf/08fa2eee-ea0f-48c1-aab5-de42205646d2
- Rashidfarokhi, A., Toivonen, S. & Viitanen, K. (2018). Sustainability reporting in the Nordic real estate companies: Empirical evidence from Finland. *International Journal of Strategic Property Management*, 22(1), 51–63. doi:10.3846/ijspm.2018.321
- Rezaee, Z., & Ling Tuo. (2019). Are the quantity and quality of sustainability disclosures associated with the innate and discretionary earnings quality?. *Journal of Business Ethics*, 155(3), 763–786. doi:10.1007/s10551-017-3546-y
- Riipi, I., Sinkko, T., Paavola, I-L., Ekroos, A., Leskinen, V., Forss, M., ... Katajajuuri, J-M. (2014). *Ympäristövastuullisuus ruokaketjussa*. Jokioinen: MTT.
- Risku-Norja, H. & Mäenpää, I. (2007). MFA model to assess economic and environmental consequences of food production and consumption. *Ecological Economics*, 60(4), 700–711. doi:10.1016/j.ecolecon.2006.05.001

- Rouhinen, S. (2011). Suomen kestävän kehityksen "mallista". Suomen kestävän kehityksen toimikunta, taustamuistio 22.11.2011. Haettu osoitteesta <https://kestavakehitys.fi/documents/2167391/2402625/Suomen+kest%C3%A4v%C3%A4n+kehityksen+malli.pdf>
- Saarioinen (2019). Global Compact communication on progress (COP) 2018. Haettu osoitteesta <https://www.unglobalcompact.org/participation/report/cop/create-and-submit/active/429683>
- Saarnivaara, P., Kyhälä, T. & Kallinen, A. (2019). Luomun kuluttajabarometri 2019. Haettu osoitteesta <https://proluomu.fi/wp-content/uploads/sites/11/2018/03/luomun-kuluttajabarometri-2019.pdf>
- Scherer, A. G. & Palazzo, G. (2011). The new political role of business in a globalized world: A review of a new perspective on CSR and its implications for the firm, governance, and democracy. *Journal of Management Studies*, 48(4), 899–931. doi:10.1111/j.1467-6486.2010.00950.x
- Schnackenberg, A. K. & Tomlinson, E. C. (2016). Organizational transparency: A new perspective on managing trust in organization-stakeholder relationships. *Journal of Management*, 42(7), 1784–1810. doi:10.1177/0149206314525202
- Schrempf-Stirling, J. & Palazzo, G. (2016). Upstream corporate social responsibility: The evolution from contract responsibility to full producer responsibility. *Business and Society*, 55(4), 491–527. doi:10.1177/0007650313500233
- SEL & ETL (2017). SEL:n ja ETL:n TES-työryhmän raportti työhyvinvoinnin, työturvallisuuden ja tuottavuuden lisäämisestä. Haettu osoitteesta https://ttk.fi/files/6245/raportti_uusi_sel_etl_tyoryhma_tes_Tyohyvinvointi_tyoturvallisuus_ja_tuottavuustr10.05.2017.pdf
- Shift (2019). Human rights reporting in France. Two years in: has the duty of vigilance law led to more meaningful disclosure? Haettu osoitteesta: https://www.shiftproject.org/media/resources/docs/Shift_HumanRightsReportinginFrance_Nov27.pdf
- Sims, R. R. (1992). The challenge of ethical behavior in organizations. *Journal of Business Ethics*, 11(7), 505–513. doi:10.1007/BF00881442
- Skouloudis, A. & Evangelinos, K. I. (2009). Sustainability reporting in Greece: Are we there yet? *Environmental Quality Management*, 19(1), 43. doi:10.1002/tqem.20235
- Snellman (2019). Vuosikertomus 2018. Haettu osoitteesta https://www.snellmangroup.fi/vuosikertomukset/Vuosikertomus_2018.pdf
- Sommer, F., Klink, J., Senkl, D. & Hartmann, M. (2014). Determinants of web-based CSR disclosure in the food industry. *International Journal on Food System Dynamics*, 6(1), 1–8. doi:10.22004/ag.econ.199407

- Stewart, L. S. (2015). Growing demand for ESG information and standards: Understanding corporate opportunities as well as risks. *Journal of Applied Corporate Finance*, 27(2), 58–63. doi:10.1111/jacf.12118
- Strand, R., Freeman, R. E. & Hockerts, K. (2015). Corporate social responsibility and sustainability in Scandinavia: An overview. *Journal of Business Ethics*, 127(1), 1–15. doi:10.1007/s10551-014-2224-6
- Suchman, M. C. (1995). Managing legitimacy: Strategic and institutional approaches. *the Academy of Management Review*, 20(3), 571–610. doi: 10.2307/258788
- Sullivan, R., Amos, N. & van de Weerd. (2017). Corporate reporting on farm animal welfare: An evaluation of global food companies' discourse and disclosures on farm animal welfare. *Animals*, 7(3), 17. doi:10.3390/ani7030017
- Suomen YK-liitto (2019). Kestävän kehityksen tavoitteet. Haettu osoitteesta <https://www.ykliitto.fi/yk-teemat/kestava-kehitys/kestavan-kehityksen-tavoitteet>
- Székely, N. & Jan vom Brocke. (2017). What can we learn from corporate sustainability reporting? deriving propositions for research and practice from over 9,500 corporate sustainability reports published between 1999 and 2015 using topic modelling technique. *PLoS One*, 12(4). doi:10.1371/journal.pone.0174807
- Tilastokeskus (2018). Teollisuustuotanto 2017. Suomen virallinen tilasto. Helsinki
- Tschopp, D. & Huefner, R. J. (2015). Comparing the evolution of CSR reporting to that of financial reporting. *Journal of Business Ethics*, 127(3), 565–577. doi:10.1007/s10551-014-2054-6
- Tuominen, P., Uski, T., Jussila, I. & Kotonen, U. (2008). Organization types and corporate social responsibility reporting in Finnish forest industry. *Social Responsibility Journal*, 4(4), 474–490. doi://dx.doi.org/10.1108/17471110810909885
- Työturvallisuuskeskus (2020). Elintarvikeala. Haettu osoitteesta https://ttk.fi/tyoturvallisuus_ja_tyosuojelu/toimialakohtaista_tietoa/teollisuus/elintarvikeala
- Töyli, P. (2017). Jalostavia elintarvikeyrityksiä on Suomessa noin 2860. *Aitoja makuja* 17(4), 11–13. Haettu osoitteesta <http://www.aitojamakuja.fi/lehti/AM-lehti-4-2017.pdf>
- Valio (2004). Valio's responsibility for well-being – Corporate responsibility report 2003. Haettu osoitteesta <https://database.globalreporting.org/reports/737/download-report-pdf/>
- Valio (2019a). Hallituksen toimintakertomus ja tilinpäätös 2018. Haettu osoitteesta <https://www.valio.fi/vastuullisuus/vastuullisuusraportointi-ja--johtaminen>

- Valio (2019b). Valion vastuullisuusraportti 2018. Haettu osoitteesta <https://ejulkaisu.grano.fi/valio/Vastuullisuusraportti2018>
- Valtioneuvosto (2019). Pääministeri Antti Rinteen hallituksen ohjelma 6.6.2019: Osallistava ja osaava Suomi – sosiaalisesti, taloudellisesti ja ekologisesti kestävä yhteiskunta. Haettu osoitteesta http://julkaisut.valtioneuvosto.fi/bitstream/handle/10024/161662/Osallistava_ja_o_saaava_Suomi_2019_WEB.pdf
- van den Bos Verma, M., de Vreede, L., Achterbosch, T. & Rutten, M. M. (2020). Consumers discard a lot more food than widely believed: Estimates of global food waste using an energy gap approach and affluence elasticity of food waste. *PLoS One*, 15(2), 1–22. doi:10.1371/journal.pone.0228369
- Velte, P. (2017). Does board composition have an impact on CSR reporting? *Problems and Perspectives in Management*, 15(2), 19–35. doi:10.21511/ppm.15(2).2017.02
- Vuontisjärvi, T. (2006). Corporate social reporting in the European context and human resource disclosure: An analysis of Finnish companies. *Journal of Business Ethics*, 69(4), 331–354. doi:10.1007/s10551-006-9094-5
- WCED (1987). Report of the World Commission on Environment and Development: Our common future. UN Documents. Haettu osoitteesta <http://www.un-documents.net/wced-ocf.htm>
- Wheeler, D. & Elkington, J. (2001). The end of the corporate environmental report? Or the advent of cybernetic sustainability reporting and communication. *Business Strategy and the Environment*, 10(1), 1–14. doi:10.1002/1099-0836
- Wiseman, J. (1982). An evaluation of environmental disclosures made in corporate annual reports. *Accounting, Organizations and Society*, 7(1), 53–63. doi: 10.1080/096381800407923
- YK (2011). Guiding principles on business and human rights. Haettu osoitteesta http://www.ohchr.org/Documents/Publications/GuidingPrinciplesBusinessHR_EN.pdf
- YK (2015). Transforming our world: the 2030 agenda for sustainable development. Haettu osoitteesta https://www.un.org/ga/search/view_doc.asp?symbol=A/RES/70/1&Lang=E
- Ympäristöhallinto (2020). Ympäristölupien valvonta. https://www.ymparisto.fi/fi-FI/Asiointi_luvat_ja_ymparistovaikutusten_arviointi/Luvat_ilmoitukset_ja_rekisterointi/Ymparistolupa/Valvonta?f=VarsinaisSuomen_ELYkeskus
- Ympäristönsuojelulaki 27.6.2014/527
- Young, S. & Marais, M. (2012). A multi-level perspective of CSR reporting: The implications of national institutions and industry risk characteristics. *Corporate*

Governance and International Review 20(5). doi:10.1111/j.1467-8683.2012.00926.x

Zobel, T. (2016). The impact of ISO 14001 on corporate environmental performance: A study of Swedish manufacturing firms. *Journal of Environmental Planning and Management*, 59(4), 587–606. doi:10.1080/09640568.2015.1031882

Zsolnai, L. (1996). Environmental ethics for business: MRN. *Management Research News*, 19(10), 9–15. doi:10.1108/eb028495

#ykkösketjuun (2019). <https://ykkosketjuun.fi/>